

Manual de casos prácticos de **ISR**

Pérez Chávez • Campero • Fol



PRIMERA EDICION 2014

OCTAVA EDICION 2022

Manual de casos prácticos de ISR
D.R. © Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.

Iguala 28, Col. Roma Sur,
CP 06760, Ciudad de México, México.
Tels.: 55 52 65 14 00 y 55 80 00 95 00.
www.tax.com.mx
e-mail: tax@tax.com.mx

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin el permiso previo por escrito de sus autores.

Derechos reservados © conforme a la ley por:

- C.P. José Pérez Chávez.
- C.P. Raymundo Fol Olguín.

Av. Coyoacán 159,
Col. Roma Sur, CP 06760,
Ciudad de México, México.

Autores primigenios:

- C.P. José Pérez Chávez.
- C.P. Eladio Campero Guerrero. 
- C.P. Raymundo Fol Olguín.

La presente edición contiene las disposiciones fiscales dadas a conocer hasta el 1o. de diciembre de 2021.

Esta obra no genera derechos ni establece obligaciones distintos a los que expresamente se señalan en las leyes y demás disposiciones fiscales en la materia.

ISBN 978-607-629-763-6

CONTENIDO

ABREVIATURAS

INTRODUCCION

BENEFICIOS FISCALES EN LAS FRONTERAS NORTE Y SUR DEL PAIS

TITULO I PERSONAS MORALES

CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES

Sujetos al pago del impuesto

Definición de conceptos

Determinación de factores de ajuste y de actualización

CAPITULO II. DETERMINACION DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO

Resultado fiscal

Pérdidas fiscales

Impuesto anual

CAPITULO III. DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES

Generalidades

Actualización de las pérdidas fiscales en los pagos provisionales

Liquidación de sociedades

Fusión de sociedades

Escisión de sociedades

Fideicomisos

Ejercicio en el que no se presentan pagos provisionales

Pagos provisionales con un coeficiente menor

CAPITULO IV. DETERMINACION DE LA PTU

Generalidades

CAPITULO V. DETERMINACION DE LA PARTE DEDUCIBLE EN EL ISR CORRESPONDIENTE A LOS PAGOS A TRABAJADORES QUE SE ENCUENTREN EXENTOS DE ESTE IMPUESTO

Generalidades

CAPITULO VI. DEDUCCION DE INVERSIONES

Generalidades

Aplicación de porcentos menores a los autorizados

Deducción de inversiones que se enajenan o dejan de ser útiles

Porcientos máximos de deducción autorizados

Pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor

Otros aspectos

CAPITULO VII. AJUSTE ANUAL POR INFLACION

Generalidades

Concepto de créditos

Concepto de deudas

Cancelación de operaciones

CAPITULO VIII. COSTO DE LO VENDIDO

Generalidades

Elementos que conforman el costo de ventas fiscal

Métodos para la valuación de inventarios

Modificaciones al valor de los inventarios (pérdidas)

Contratos de arrendamiento financiero

CAPITULO IX. ISR POR PAGO DE DIVIDENDOS

Generalidades

CAPITULO X. PERDIDAS O UTILIDADES CAMBIARIAS

Acumulación y deducción en el ISR de pérdidas o ganancias cambiarias

CAPITULO XI. ISR POR PAGO DE SALARIOS A TRABAJADORES

Cálculo del impuesto mensual

Cálculo del impuesto anual

CAPITULO XII. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA

Generalidades

Ufin del ejercicio

Ufin negativa

Otros aspectos

Saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013

CAPITULO XIII. CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION

Generalidades

CAPITULO XIV. REDUCCIONES DE CAPITAL Y LIQUIDACION DE PERSONAS MORALES

Determinación de la utilidad distribuida gravable

Determinación de la utilidad distribuida adicional

Otros aspectos

CAPITULO XV. SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCION

Generalidades

CAPITULO XVI. REGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA DE PERSONAS MORALES

Quiénes deben aplicar el régimen simplificado de confianza

Presentación de aviso

Personas morales que no tributarán en el régimen simplificado de confianza

Momento en que se acumulan los ingresos

Deducciones autorizadas

Momento en que deben efectuarse las deducciones

Otros requisitos de las deducciones

Deducción de inversiones

Pagos provisionales

Impuesto del ejercicio

Personas morales que dejan de aplicar el régimen simplificado de confianza

Determinación de la PTU

CAPITULO XVII. COORDINADOS

Concepto de coordinados

Utilidad gravable o pérdida fiscal

Impuesto del ejercicio

Pagos provisionales

CAPITULO XVIII. REGIMEN DE ACTIVIDADES AGRICOLAS, GANADERAS, SILVICOLAS Y PESQUERAS

Obligados a tributar en este régimen

Utilidad gravable o pérdida fiscal

Impuesto del ejercicio

Pagos provisionales

ISR por pago de dividendos efectuados por las personas morales dedicadas exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas (cuando no proceden de la Cufin)

CAPITULO XIX. COSTO PROMEDIO DE ACCIONES

Generalidades

Mecánica general para calcular la ganancia en enajenación de acciones

Mecánica opcional para calcular la ganancia en enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia es de 12 meses o inferior

CAPITULO XX. REGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

Introducción

Régimen opcional para grupos de sociedades

Conclusiones

TITULO II PERSONAS FISICAS

CAPITULO I. SALARIOS

Ingresos gravables

Ingresos exentos

Cálculo del impuesto mensual

Cálculo del impuesto anual

Ingresos en servicios por automóviles asignados a funcionarios públicos

Mecánica para determinar el ISR a retener a las personas que obtienen ingresos asimilables a salarios

Mecánica para determinar la retención del ISR por pagos de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones

Mecánica para determinar el ISR sobre ingresos en servicios

Opción de retener el ISR por pagos de aguinaldo, PTU, primas dominicales y vacacionales

CAPITULO II. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES

Obligados a tributar en este régimen

Deducción de inversiones

Determinación de los pagos provisionales

Determinación del impuesto anual

Pérdidas fiscales

Determinación de la base de la PTU

CAPITULO III. REGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA

Quiénes pueden tributar en este régimen

Quiénes no podrán tributar en este régimen

Pagos mensuales

ISR del ejercicio

Asimilación a la defraudación fiscal

Obligaciones de los contribuyentes

Supuestos en los que se dejará de tributar en el RSC

No aplicación de otros tratamientos fiscales

PTU del ejercicio

CAPITULO IV. INGRESOS POR LA ENAJENACION DE BIENES O LA PRESTACION DE SERVICIOS A TRAVES DE INTERNET, MEDIANTE PLATAFORMAS TECNOLOGICAS, APLICACIONES INFORMATICAS Y SIMILARES

Retención del impuesto

CAPITULO V. ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Aspectos generales

Deducción opcional sin comprobación (“deducción ciega”)

Determinación de los pagos provisionales

CAPITULO VI. ENAJENACION DE BIENES

Concepto de enajenación

Enajenación de bienes inmuebles

Pagos provisionales estatales

Cálculo del impuesto anual

Disminución de pérdidas

Enajenación de bienes muebles

CAPITULO VII. ADQUISICION DE BIENES

Ingresos gravables

Determinación de los pagos provisionales

CAPITULO VIII. INGRESOS POR INTERESES

Concepto de intereses

Intereses exentos

Intereses a los que no les será aplicable la exención en el ISR

Concepto de interés real

Deducción de pérdidas

Retención y entero del impuesto

CAPITULO IX. PREMIOS

Pagos provisionales y definitivos de las personas físicas que perciben ingresos por la obtención de premios

Periodicidad de pago

Ingresos gravables

Ingresos exentos

Tasas de impuesto

Mecánica para determinar las retenciones del ISR (pagos provisionales y definitivos)

CAPITULO X. DIVIDENDOS

CAPITULO XI. DE LOS DEMAS INGRESOS DE LAS PERSONAS FISICAS

Ingresos gravables

Pagos provisionales por intereses y ganancia cambiaria

Pagos provisionales por ingresos distintos de intereses

CAPITULO XII. IMPUESTO ANUAL DE LAS PERSONAS FISICAS

Obligación de pago del impuesto anual

Cálculo del impuesto anual

ABREVIATURAS

ADSC	Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente
CFDI	Comprobantes fiscales digitales por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CNPTUE	Comisión Nacional de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Cufin	Cuenta de utilidad fiscal neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTLISR14	Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2014
DTLISR16	Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2016
DTLISR22	Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2022
DVTLISR16	Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2016
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INAH	Instituto Nacional de Antropología e Historia
INBA	Instituto Nacional de Bellas Artes
Infonavit	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
INPC	Indice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LACP	Ley de Ahorro y Crédito Popular
LFT	Ley Federal del Trabajo
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles

LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIF2022	Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LISSSTE	Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LSS	Ley del Seguro Social
PENSIONISSSTE	Fondo Nacional de Pensiones de los Trabajadores al Servicio del Estado
PEPS	Primeras entradas primeras salidas
PTU	Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
SAR	Sistema de Ahorro para el Retiro
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SEMARNAT	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Ufin	Utilidad fiscal neta
UMA	Unidad de Medida y Actualización

INTRODUCCION

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los ciudadanos estamos obligados a contribuir al gasto público, tanto de la Federación como de los estados y de los municipios, de manera equitativa y proporcional que establecen las leyes.

Uno de los impuestos más importantes con el cual los ciudadanos debemos contribuir al gasto público lo constituye el impuesto sobre la renta (ISR), debido a que el objeto del mismo son los ingresos obtenidos por las personas físicas y las morales en los casos siguientes:

1. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o, cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Por ello, el objetivo de esta obra es presentar a los lectores un importante análisis del ISR; el estudio se presenta a través de un marco teórico de cada tema y la resolución de diversos casos prácticos relacionados con tal impuesto, con el fin de que se tenga una mayor comprensión de los lineamientos establecidos en dicha disposición.

Asimismo, está dirigida principalmente a las personas encargadas del cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas y morales, así como a los profesionales del área fiscal, a los estudiantes de legislación fiscal, a los contribuyentes y, en general, a todas las personas interesadas en el tema.

Nota importante por considerar:

1. En el DOF del 10 de enero de 2021 se dieron a conocer los valores de la UMA vigentes del 1o. de febrero de 2021 al 31 de enero de 2022, como sigue:

- Valor diario	\$89.62
- Valor mensual	\$2,724.45
- Valor anual	\$32,693.40

TITULO I

PERSONAS MORALES

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

Sujetos al pago del impuesto

De acuerdo con el artículo 1o. de la LISR, las personas morales están obligadas al pago del impuesto en los casos siguientes:

1. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
2. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Definición de conceptos

El artículo 7o. de la LISR establece diversos conceptos que se deben considerar para efectos de dicha Ley, a saber:

1. Concepto de persona moral

Cuando en dicha Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

2. Concepto de acciones y accionistas

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en la LISR se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

3. Concepto de sistema financiero

El sistema financiero, para los efectos de la LISR, se compone por el Banco de México, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, fondos de inversión de renta variable, fondos de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y casas de cambio, que sean residentes en México o en el extranjero. Asimismo, se considerarán integrantes del sistema financiero a las sociedades financieras de objeto múltiple a las que se refiere la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito que tengan cuentas y documentos por cobrar derivados de las actividades que deben constituir su objeto social principal, conforme a lo dispuesto en esa ley, que representen al menos el 70% de sus activos totales, o bien, que tengan ingresos derivados de tales actividades y de la enajenación o administración de los créditos otorgados por ellas, que representen al menos el 70% de sus ingresos totales. Para los efectos de la determinación del porcentaje de 70%, no se considerarán los activos o ingresos que deriven de la enajenación a crédito de bienes o servicios de las propias sociedades, de las enajenaciones que se efectúen con cargo a tarjetas de crédito o financiamientos otorgados por terceros. El SAT podrá emitir las reglas de carácter general necesarias para la debida y correcta aplicación de este párrafo.

Tratándose de sociedades de objeto múltiple de nueva creación, el SAT, mediante resolución particular en la que se

considere el programa de cumplimiento que al efecto presente el contribuyente, podrá establecer para los tres primeros ejercicios de dichas sociedades, un porcentaje menor al antes señalado, para ser consideradas como integrantes del sistema financiero.

4. Concepto de previsión social

Para los efectos de la LISR, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

Determinación de factores de ajuste y de actualización

En términos del artículo 6o. de la LISR, cuando en la misma Ley se prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes o de operaciones, que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se estará a lo siguiente:

1. Para calcular la modificación en el valor de los bienes o de las operaciones, en un periodo, se utilizará el factor de ajuste que corresponda conforme a lo siguiente:

a) Cuando el periodo sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá como se indica a continuación:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes de que se trate} \\ (\div) & \text{INPC del mes inmediato anterior} \\ (=) & \text{Cociente} \\ (-) & \text{Unidad} \\ (=) & \text{Factor de ajuste mensual} \end{aligned}$$

b) Cuando el periodo sea mayor de un mes, se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá como se indica a continuación:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes más reciente del periodo} \\ (\div) & \text{INPC del mes más antiguo de dicho periodo} \\ (=) & \text{Cociente} \\ (-) & \text{Unidad} \\ (=) & \text{Factor de ajuste del periodo} \end{aligned}$$

2. Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá de la manera siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes más reciente del periodo} \\ (\div) & \text{INPC del mes más antiguo de dicho periodo} \\ (=) & \text{Factor de actualización} \end{aligned}$$

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del factor de ajuste de febrero de 2022.

DATOS

□ INPC del mes de que se trate (febrero de 2022) (supuesto)	115.698
□ INPC del mes inmediato anterior (enero de 2022) (supuesto)	115.201

DESARROLLO

10. Determinación del factor de ajuste de febrero de 2022.

INPC de febrero de 2022	115.698
(÷) INPC de enero de 2022	<u>115.201</u>
(=) Cociente	1.0004
(-) Unidad	<u>1.0000</u>
(=) Factor de ajuste de febrero de 2022	<u><u>0.0004</u></u>

COMENTARIOS

El factor resultante equivale a la inflación del mes calculado, sin embargo, es importante señalar que el factor de ajuste mensual no es aplicable en ningún procedimiento o cálculos de los establecidos en la LISR.

REFERENCIA

Artículo 6o.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del factor de ajuste de periodos mayores de un mes, entre enero y junio de 2022.

DATOS

□ INPC del mes más reciente del periodo (junio de 2022) (supuesto)	116.899
□ INPC del mes más antiguo del periodo (enero de 2022) (supuesto)	115.201

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de ajuste de periodos mayores de un mes, entre enero y junio de 2022.

INPC de junio de 2022	116.899
(÷) INPC de enero de 2022	<u>115.201</u>
(=) Cociente	1.0015
(-) Unidad	<u>1.0000</u>
(=) Factor de ajuste de periodos mayores de un mes, entre enero y junio de 2022	<u><u>0.0015</u></u>

COMENTARIOS

El factor resultante equivale a la inflación del periodo calculado, y servirá, por ejemplo, para la determinación del factor de ajuste anual, el cual, a su vez, sirve para obtener el ajuste anual por inflación acumulable y deducible.

REFERENCIA

Artículo 6o.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del factor de actualización para el periodo comprendido entre enero y junio de 2022.

DATOS

- INPC del mes más reciente del periodo (junio de 2022) (supuesto) 116.899
- INPC del mes más antiguo del periodo (enero de 2022) (supuesto) 115.201

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización para el periodo comprendido entre enero y junio de 2022.

INPC de junio de 2022	116.899
(÷) INPC de enero de 2022	<u>115.201</u>
(=) Factor de actualización para el periodo comprendido entre enero y junio de 2022	<u><u>1.0015</u></u>

COMENTARIOS

El factor resultante equivale a la cantidad por la que hay que multiplicar una operación o un bien para actualizarlo, por efecto de la inflación a una fecha determinada; por ello, este factor se utiliza para actualizar, entre otros, el monto original de la inversión de los bienes, depreciaciones, aportaciones de capital y pérdidas fiscales.

REFERENCIA

Artículo 6o.

CAPITULO II DETERMINACION DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO

Resultado fiscal

El artículo 9o. de la LISR indica que las personas morales deberán pagar el impuesto del ejercicio aplicando al resultado fiscal la tasa del 30%.

El resultado fiscal se determinará como sigue:

1. En primer término, se obtiene la utilidad fiscal.

	Ingresos acumulables del ejercicio
(-)	Deducciones autorizadas del ejercicio
(-)	PTU pagada en el ejercicio
(=)	<u>Utilidad fiscal (cuando el resultado sea positivo)</u>

Es importante señalar que el resultado anterior será la utilidad fiscal, sólo cuando los ingresos acumulables sean superiores a las deducciones autorizadas y a la PTU pagada en el ejercicio. En caso contrario, se obtendrá una pérdida fiscal (véase el rubro siguiente de este Capítulo).

Por otra parte, la fracción VI del artículo noveno de las DTLISR14 establece que las personas morales del régimen general de la LISR que con anterioridad al 1o. de enero de 2014 hubiesen sufrido pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a esa fecha, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR, considerando únicamente el saldo de dichas pérdidas pendiente de disminuir, que conforme a la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, se encuentre pendiente de disminuir.

2. Enseguida se obtendrá el resultado fiscal.

	Utilidad fiscal
(-)	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas
(=)	<u>Resultado fiscal (cuando el resultado sea positivo)</u>

Respecto a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que se apliquen para determinar el resultado fiscal, actualizadas (véase el rubro siguiente de este Capítulo).

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del resultado fiscal del ejercicio de 2022.

- No se tienen pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
- No se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$75,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022	\$0
□ Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del resultado fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	75,000
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022	<u>0</u>
(=) Utilidad fiscal	25,000
(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	<u>0</u>
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2022	<u><u>\$25,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el resultado fiscal del ejercicio, el cual servirá como base para determinar el impuesto anual.

REFERENCIA

Artículos 9o. y noveno, fracción VI, de las DTLISR14.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del resultado fiscal del ejercicio de 2022.

- No se tienen pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
- Se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$75,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	\$1,000
□ Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del resultado fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	75,000
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	1,000
(=) Utilidad fiscal	24,000
(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	0
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2022	<u>\$24,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el resultado fiscal del ejercicio, el cual servirá como base para determinar el impuesto anual. Como se observa, la variante de este caso práctico en relación con el anterior, es que la persona moral pagó PTU en el ejercicio, la cual se puede disminuir de los ingresos acumulables para obtener el resultado fiscal.

REFERENCIA

Artículos 9o. y noveno, fracción VI, de las DTLISR14.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del resultado fiscal del ejercicio de 2022.

- Se tienen pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
- Se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$75,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	\$1,000
□ Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	\$10,000

DESARROLLO

1o. Determinación del resultado fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	75,000
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	<u>1,000</u>
(=) Utilidad fiscal	24,000
(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	<u>10,000</u>
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2022	<u><u>\$14,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el resultado fiscal del ejercicio, el cual servirá como base para determinar el impuesto anual. Como se observa, la variante de este caso práctico en relación con los anteriores es que la persona moral tiene pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, las cuales se pueden disminuir de la utilidad fiscal para obtener el resultado fiscal.

REFERENCIA

Artículos 9o. y noveno, fracción VI, de las DTLISR14.

Pérdidas fiscales

De acuerdo con el artículo 57 de la LISR, la pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por dicha Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la PTU pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la CPEUM, como sigue:

Ingresos acumulables del ejercicio
(-) <u>Deducciones autorizadas del ejercicio</u>
(=) <u>Pérdida fiscal (cuando las deducciones autorizadas sean mayores que los ingresos)</u>
(-) <u>PTU pagada en el ejercicio</u>
(=) <u><u>Pérdida fiscal total</u></u>

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los 10 ejercicios siguientes, hasta agotarla.

Por otra parte, cabe destacar que cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a lo anterior, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

A este respecto, es importante señalar que existe el criterio normativo del SAT que a continuación se transcribe:

31/ISR/N Aumento de la pérdida fiscal en declaraciones complementarias.

De conformidad con el artículo 57, tercer párrafo de la Ley del ISR, cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal del ejercicio anterior; pudiendo haberlo hecho conforme al mencionado artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

El segundo párrafo del mencionado artículo refiere que sólo podrá disminuirse la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, contra la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Por lo tanto, si a través de declaración normal, declaración de corrección por dictamen y declaración de corrección, en los casos en los que la autoridad fiscal haya ejercido sus facultades de comprobación, el contribuyente incrementa la utilidad fiscal declarada o convierte la pérdida fiscal declarada en utilidad fiscal, se considera que no se pierde el derecho a disminuir una cantidad igual a la utilidad fiscal incrementada, o a disminuir adicionalmente, una cantidad igual a la pérdida convertida en utilidad fiscal, ya que la amortización correspondiente no pudo haberse hecho de conformidad con lo dispuesto en el mismo artículo 57 de la Ley del ISR.

Origen	Primer antecedente
X/95	Boletín de Normatividad 1 mayo-junio de 1995.

El monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización siguiente:

INPC del último mes del ejercicio en que ocurrió la pérdida
(÷) <u>INPC del primer mes de la segunda mitad del mismo ejercicio</u>
(=) <u><u>Factor de actualización</u></u>

En relación con lo anterior, el criterio normativo del SAT 30/ISR/N establece lo siguiente:

30/ISR/N Actualización de pérdidas fiscales. Factor aplicable.

De conformidad con el artículo 57 de la Ley del ISR, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio debe ser actualizado multiplicándolo por el factor correspondiente al periodo comprendido desde el primer

mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del propio ejercicio.

El artículo 6o., fracción II de la citada Ley, establece que para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo del periodo.

Por tanto, en términos del artículo 6o., fracción II de la Ley del ISR, el factor para actualizar la pérdida fiscal referida en el citado artículo 57 de la Ley del ISR, se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de diciembre del ejercicio en que ocurrió la pérdida, entre el correspondiente al mes de julio del mismo ejercicio.

Origen	Primer antecedente
2.	Oficio 325-A-VII-10973 de 3 de diciembre de 1996, a través del cual se hacen del conocimiento diversos criterios normativos.

La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización siguiente:

INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicará

(÷) INPC del mes en que se actualizó la pérdida por última vez

(=) Factor de actualización

En este caso, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escindentes y las escindidas que se dediquen al mismo giro, y se deberá acreditar el mismo en el ejercicio de facultades de comprobación.

Para los efectos del párrafo anterior, la división de las pérdidas fiscales que efectúen las sociedades escindentes y escindidas, se realizará en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente tales actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

- No se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$125,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022	\$0

DESARROLLO

10. Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	<u>125,000</u>
(=) Pérdida fiscal	(25,000)
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022	<u>0</u>
(=) Pérdida fiscal total del ejercicio de 2022	<u><u>(\$25,000)</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener la pérdida fiscal del ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 57.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

- Se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$125,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	\$15,000

DESARROLLO

10. Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables del ejercicio de 2022	\$100,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	<u>125,000</u>
(=) Pérdida fiscal	(25,000)
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	<u>15,000</u>
(=) Pérdida fiscal total del ejercicio de 2022	<u><u>(\$40,000)</u></u>

COMENTARIOS

Como se observa, la variante de este caso en relación con el anterior es que la empresa pagó PTU en el ejercicio de 2021, la cual incrementa el monto de la pérdida fiscal del mismo ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 57.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Actualización y amortización en ejercicios posteriores de la pérdida fiscal generada en 2022.

DATOS

Ejercicio de 2022:

□ Pérdida fiscal pendiente de amortizar (véase el caso 2)	\$40,000
---	----------

Ejercicios de 2023 a 2025:

□ Utilidad fiscal del ejercicio 2023	\$12,000
□ Utilidad fiscal del ejercicio 2024	\$20,000
□ Utilidad fiscal del ejercicio 2025	\$15,000

Otros:

□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de junio de 2023 (supuesto)	120.913
□ INPC de junio de 2024 (supuesto)	124.566
□ INPC de junio de 2025 (supuesto)	125.997

DESARROLLO

1o. Actualización de la pérdida fiscal por el ejercicio en que ocurrió (2022).

a) Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de julio de 2022	117.169
(=) Factor de actualización	<u>1.0156</u>

b) Actualización de la pérdida fiscal por el ejercicio en que ocurrió (2022).

Pérdida fiscal del ejercicio de 2022 pendiente de amortizar	\$40,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0156</u>
(=) Pérdida fiscal del ejercicio de 2022 pendiente de amortizar, actualizada	<u>\$40,624</u>

2o. Amortización de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022 en la utilidad del ejercicio de 2023.

a) Actualización de la pérdida fiscal de 2022 en el primer ejercicio en que se amortizará (2023).

- Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2023	120.913
(÷) INPC de diciembre de 2022	118.997
(=) Factor de actualización	<u>1.0161</u>

- Actualización de la pérdida fiscal en el primer ejercicio en que se amortizará (2023).

Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a diciembre de 2022	\$40,624
(x) Factor de actualización	<u>1.0161</u>
(=) Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a junio de 2023	<u>\$41,278</u>

b) Amortización de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2023.

Utilidad fiscal del ejercicio 2023	\$12,000
(-) Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a junio de 2023	<u>12,000</u>
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2023	<u>\$0</u>

c) Determinación del remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a junio de 2023	\$41,278
(-) Monto amortizado en el ejercicio de 2023	<u>12,000</u>
(=) Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	<u>\$29,278</u>

3o. Amortización del remanente de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2024.

a) Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el segundo ejercicio en que se amortizará (2024).

- Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2024	124.566
(÷) INPC de junio de 2023	<u>120.913</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0302</u>

- Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el segundo ejercicio en que se amortizará (2024).

Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	\$29,278
(x) Factor de actualización	<u>1.0302</u>
(=) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2024	<u>\$30,162</u>

b) Amortización del remanente de la pérdida fiscal de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2024.

Utilidad fiscal del ejercicio 2024	\$20,000
(-) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2024	<u>20,000</u>
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2024	<u>\$0</u>

c) Determinación del remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2024	\$30,162
(-) Monto amortizado en el ejercicio de 2023	<u>20,000</u>
(=) Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	<u>\$10,162</u>

4o. Amortización del remanente de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2025.

a) Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el tercer ejercicio en que se amortizará (2025).

- Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2025	125.997
(÷) INPC de junio de 2024	<u>124.566</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0115</u>

- Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el tercer ejercicio en que se amortizará (2025).

Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	\$10,162
(x) Factor de actualización	<u>1.0115</u>
(=) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2025	<u>\$10,279</u>

b) Amortización del remanente de la pérdida fiscal de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2025.

Utilidad fiscal del ejercicio 2025	\$15,000
(-) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2025	<u>10,279</u>
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2025	<u>\$4,721</u>

COMENTARIOS

Respecto de las pérdidas fiscales sufridas en el ejercicio de 2022, la actualización previa a la disminución de resultados abarca dos aspectos, como se aprecia en el presente caso, al seguir pasos sucesivos para su actualización en tanto no se agoten o caduquen y al contemplar el factor de actualización del periodo comprendido entre el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se sufran y el último mes del mismo ejercicio, siendo éste el primer cálculo del (os) sucesivo(s) que habrá que efectuar, pues a partir de dicho ajuste se actualizarán por el periodo comprendido entre el mes en que se hayan actualizado por última vez y el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicarán.

Las personas morales del régimen general de la LISR que con anterioridad al 1o. de enero de 2014 hubiesen sufrido pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a esa fecha, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR, considerando únicamente el saldo de dichas pérdidas pendiente de disminuir, que conforme a la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, se encuentre pendiente de disminuir.

REFERENCIA

Artículos 57 y noveno, fracción VI, de las DTLISR14.

Impuesto anual

Según el artículo 9o. de la LISR, las personas morales deberán pagar el impuesto anual aplicando al resultado fiscal la tasa de 30%, conforme a lo siguiente:

	Resultado fiscal del ejercicio
(x)	Tasa del ISR
(=)	<u>ISR del ejercicio</u>

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR anual de una persona moral por el ejercicio de 2022.

DATOS

□ Resultado fiscal del ejercicio de 2022	\$100,000
--	-----------

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR anual de una persona moral por el ejercicio de 2022.

Resultado fiscal del ejercicio de 2022	\$100,000
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) ISR del ejercicio de 2022	<u>\$30,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra la mecánica que habrá de seguirse para obtener el impuesto anual causado por las personas morales, una vez determinado el resultado fiscal (véanse los rubros anteriores de este capítulo). Cabe destacar que el ISR del ejercicio se verá disminuido con las cantidades enteradas en los pagos provisionales del mismo impuesto (véase el capítulo siguiente), incluidas las retenciones efectuadas por el pago de intereses.

REFERENCIA

Artículos 9o. y 54.

CAPITULO III DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES

Generalidades

De acuerdo con el artículo 14 de la LISR, las personas morales efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

1o. En primer término, se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, como sigue:

$$\begin{array}{l} \text{Utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente} \\ (\div) \text{ Ingresos nominales del ejercicio por el que se calcula el coeficiente} \\ (=) \text{ Coeficiente de utilidad} \end{array}$$

Las personas morales que hubieran aplicado la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo en algún ejercicio anterior, deberán calcular el coeficiente de utilidad como sigue:

a) Cuando se tiene utilidad fiscal.

$$\begin{array}{l} \text{Utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente} \\ (+) \text{ Deducción inmediata} \\ (=) \text{ Resultado} \\ (\div) \text{ Ingresos nominales del ejercicio por el que se calcula el coeficiente} \\ (=) \text{ Coeficiente de utilidad} \end{array}$$

b) Cuando se tiene pérdida fiscal.

$$\begin{array}{l} \text{Pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente} \\ (-) \text{ Deducción inmediata} \\ (=) \text{ Resultado (sólo se obtendrá coeficiente cuando la deducción} \\ \text{inmediata sea mayor que la pérdida fiscal)} \\ (\div) \text{ Ingresos nominales del ejercicio por el que se calcula el coeficiente} \\ (=) \text{ Coeficiente de utilidad} \end{array}$$

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Cuando en el último ejercicio de 12 meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo anterior, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de 12 meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Es importante destacar que el artículo 10 del RISR establece que se calculará hasta el diezmilésimo el coeficiente de utilidad determinado para calcular los pagos provisionales del ISR.

2o. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará de la manera siguiente:

Ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago

- (x) Coeficiente de utilidad
- (=) Utilidad fiscal para el pago provisional

En su caso, se disminuirán los siguientes conceptos:

- a) El monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio, en términos del artículo 123 de la CPEUM. El citado monto de la PTU se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución referida se realizará en los pagos provisionales de manera acumulativa y el monto que se disminuya en los términos señalados en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente, de conformidad con la fracción XXVI del artículo 28 de la LISR.

Para los efectos del párrafo anterior, la disminución de la PTU se hará hasta por el monto de la utilidad fiscal determinada para el pago provisional que corresponda y en ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad determinado para el cálculo de dicho pago.

- b) Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

A la utilidad fiscal determinada conforme a lo anterior se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuirla de la utilidad fiscal del ejercicio.

Los ingresos nominales serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominados en unidades de inversión, se considerarán ingresos nominales, los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades.

Por otra parte, según el artículo 14, inciso a), de la LISR, para determinar los pagos provisionales no se deberán considerar los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero que hayan sido objeto de retención por concepto del ISR ni los ingresos atribuibles a sus establecimientos ubicados en el extranjero que estén sujetos al pago del ISR en el país donde se encuentren ubicados estos establecimientos.

3o. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten conforme a lo siguiente:

Utilidad fiscal para el pago provisional

- (x) Tasa del ISR, 30% (para 2022)
- (=) Pago provisional del periodo
- (-) Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
- (=) Pago provisional del mes (cuando el resultado sea positivo)

También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención de ISR que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo por el pago de intereses.

Tratándose del segundo ejercicio, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de 12 meses.

Actualización de las pérdidas fiscales en los pagos provisionales

Como se mencionó en el apartado anterior de este capítulo, el artículo 14 de la LISR indica que a la utilidad fiscal determinada para calcular los pagos provisionales se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuirla de la utilidad fiscal del ejercicio; sin embargo, no establece si dichas pérdidas que se disminuirán en los pagos provisionales deben ser actualizadas.

A su vez, el artículo 57 de la mencionada Ley sólo establece el procedimiento para actualizar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, cuando se disminuyan de la utilidad fiscal del ejercicio.

Por lo anterior, surge la duda de si las pérdidas fiscales deben actualizarse al disminuir la utilidad fiscal en los pagos provisionales. En nuestra opinión, dichas pérdidas sí se deben actualizar al disminuir la utilidad fiscal en los pagos provisionales y, para estos efectos, se debe observar lo mencionado en el artículo 57 de la LISR, debido a que de no realizar la actualización de las mismas, posiblemente se originaría un entero en los pagos provisionales del ISR, el cual no guardaría debida relación con el impuesto definitivo a pagar.

A este respecto, resulta interesante citar un criterio aislado de la Sala Regional de Morelos del Tribunal Fiscal de la Federación (actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa), el cual se refiere a la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, pero que, sin embargo, el contenido de los artículos que se citan en la misma son prácticamente iguales a los que se contienen en la actual ley:

PERDIDAS FISCALES OCURRIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES. DERECHO A QUE SE ACTUALICEN PARA AMORTIZARLAS CONTRA LAS UTILIDADES FISCALES EN PAGOS PROVISIONALES. El artículo 12, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1993, que establece las bases para efectuar los pagos provisionales, señala que a la utilidad fiscal determinada conforme a esa fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio, sin agregar más al respecto, pero obviamente este precepto debe administrarse con el contenido del sexto párrafo del artículo 55 de la invocada ley, mismo que permite la actualización de pérdidas fiscales ocurridas en un ejercicio y en tal virtud el contribuyente queda facultado para actualizar las pérdidas fiscales que viene arrastrando de ejercicios anteriores para amortizarlas contra las utilidades fiscales, tanto de pagos provisionales como la del ejercicio final, según sea el caso, pues no existe dispositivo alguno, que limite expresamente dicha actualización, sólo el caso de la declaración final del ejercicio.

Criterio aislado de la Sala Regional de Morelos del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 93, septiembre de 1995, págs. 67 y 68.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de marzo de 2022 de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es enero-diciembre de 2022.

- La última declaración presentada es la del ejercicio de enero a diciembre de 2021, en la que se obtuvo utilidad fiscal.

DATOS

Del ejercicio 2021:

□ Ingresos nominales	\$420,000
□ Utilidad fiscal	\$36,000

Del ejercicio 2022:

□ Ingresos nominales de enero a marzo:	\$78,000
□ Enero	\$25,000
□ Febrero	32,000
□ Marzo	<u>21,000</u>
□ Retención del ISR por pago de intereses del periodo	\$100
□ Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio (enero y febrero)	\$1,300
□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del coeficiente de utilidad para los pagos provisionales de 2022.

Utilidad fiscal del ejercicio de 2021	\$36,000
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2021	<u>420,000</u>
(=) Coeficiente de utilidad	<u>0.0857</u>

2o. Determinación del pago provisional acumulado en el periodo enero-marzo de 2022.

Ingresos nominales de enero a marzo de 2022	\$78,000
(x) Coeficiente de utilidad	<u>0.0857</u>
(=) Utilidad fiscal	6,685
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Pago provisional del periodo enero-marzo de 2022	<u>\$2,005</u>

3o. Determinación del pago provisional por pagar de marzo de 2022.

Pago provisional del periodo enero-marzo de 2022	\$2,005
(-) Pagos provisionales enterados en enero y febrero de 2022	1,300
(-) Retención del ISR por pago de intereses del periodo enero-marzo de 2022	<u>100</u>
(=) Pago provisional por pagar de marzo de 2022	<u>\$605</u>

COMENTARIOS

Una vez que ya se presentó la declaración anual del ejercicio de 2021, ya se puede obtener el coeficiente de utilidad con datos de ese ejercicio. Dicho coeficiente servirá de base para determinar los pagos provisionales del ejercicio de 2022. Al aplicar el citado coeficiente a los ingresos nominales de enero a marzo de 2022, de manera automática se ajusta el impuesto de los pagos provisionales de enero y febrero de 2022.

El artículo 14 de la LISR establece que la tasa aplicable para determinar los pagos provisionales es la que indica el artículo 9o. de la misma ley, la cual es de 30%.

REFERENCIA

Artículos 14 y 54.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de febrero de 2022 de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es enero-diciembre de 2022.

- La última declaración presentada es la del ejercicio de enero a diciembre de 2020, en la que se obtuvo utilidad fiscal y existen pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

DATOS

Del ejercicio 2020:

□ Ingresos nominales	\$560,000
□ Utilidad fiscal	\$67,000

Del ejercicio 2022:

□ Ingresos nominales de enero a febrero:	\$71,000
□ Enero	\$40,000
□ Febrero	<u>41,000</u>
□ Retención del ISR por pago de intereses del periodo	\$0
□ Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio	\$0
□ Pérdida fiscal pendiente de amortizar de 2019, actualizada (véase anexo 1)	\$10,209

DESARROLLO

1o. Determinación del coeficiente de utilidad para los pagos provisionales de 2022.

Utilidad fiscal del ejercicio de 2020	\$67,000
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2020	<u>560,000</u>
(=) Coeficiente de utilidad	<u><u>0.1196</u></u>

2o. Determinación del pago provisional acumulado en el periodo enero-febrero de 2022.

Ingresos nominales de enero a febrero de 2022	\$71,000
(x) Coeficiente de utilidad	<u>0.1196</u>
(=) Utilidad fiscal	8,492
(-) Pérdida fiscal pendiente de amortizar de 2019, actualizada	<u>8,492</u>
(=) Utilidad fiscal	0
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Pago provisional del periodo enero-febrero de 2022	<u><u>\$0</u></u>

Nota:

No procede hacer el pago provisional, ya que la pérdida fiscal que se puede disminuir en el citado pago absorbe la utilidad fiscal para dicho periodo.

COMENTARIOS

La variante utilizada consiste en el manejo de la amortización de las pérdidas actualizadas en los pagos provisionales. En el anexo 1 de este capítulo de la obra se indica cómo efectuar tal actualización.

Las personas morales del régimen general de la LISR que con anterioridad al 1o. de enero de 2014 hubiesen sufrido

pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a esa fecha, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR, considerando únicamente el saldo de dichas pérdidas pendiente de disminuir, que conforme a la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, se encuentre pendiente de disminuir.

REFERENCIA

Artículos 14, 57 y noveno, fracción VI, de las DTLISR14.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de marzo de 2023 de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es enero-diciembre de 2023.

- La última declaración presentada es la del ejercicio de enero a diciembre de 2022, en la que se obtuvo utilidad fiscal, así como ajuste anual por inflación acumulable.

DATOS

Del ejercicio 2022:

□ Total de ingresos acumulables	\$480,000
□ Ajuste anual por inflación acumulable	\$15,000
□ Utilidad fiscal	\$59,000

Del ejercicio 2023:

□ Ingresos nominales de enero a marzo:	\$96,000
□ Enero	\$33,000
□ Febrero	29,000
□ Marzo	<u>34,000</u>
□ Retención del ISR por pago de intereses del periodo	\$200
□ Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio (enero y febrero)	\$1,950
□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación de los ingresos nominales del ejercicio de 2022.

Total de ingresos acumulables	\$480,000
(-) Ajuste anual por inflación acumulable	<u>15,000</u>
(=) Ingresos nominales del ejercicio de 2022	<u><u>\$465,000</u></u>

2o. Determinación del coeficiente de utilidad para los pagos provisionales de 2023.

Utilidad fiscal del ejercicio de 2022	\$59,000
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2022	<u>465,000</u>
(=) Coeficiente de utilidad	<u><u>0.1268</u></u>

3o. Determinación del pago provisional acumulado en el periodo enero-marzo de 2023.

Ingresos nominales de enero a marzo de 2023	\$96,000
(x) Coeficiente de utilidad	<u>0.1268</u>
(=) Utilidad fiscal	12,173
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	<u>0</u>
(=) Utilidad fiscal	12,173
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Pago provisional del periodo enero-marzo de 2023	<u><u>\$3,652</u></u>

40. Determinación del pago provisional por pagar de marzo de 2023.

Pago provisional del periodo enero-marzo de 2023	\$3,652
(-) Pagos provisionales enterados en enero y febrero de 2023	1,950
(-) Retención del ISR por pago de intereses del periodo enero-marzo de 2023	<u>200</u>
(=) Pago provisional por pagar de marzo de 2023	<u><u>\$1,502</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se ilustró el manejo que deberá darse al ajuste anual por inflación acumulable en la determinación del coeficiente de utilidad del ejercicio de 2021 aplicable en el cálculo de los pagos provisionales del ejercicio de 2022; dicho ajuste se debe disminuir del total de ingresos acumulables, a fin de obtener los ingresos nominales.

REFERENCIA

Artículos 14 y 54.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación de los pagos provisionales de enero y febrero de 2022, de una sociedad mercantil cuyo segundo ejercicio de operaciones es enero-diciembre de 2022.

- No se ha presentado la declaración anual del primer ejercicio de operaciones que concluyó en diciembre de 2021.

DESARROLLO

No procede el cálculo de estos pagos provisionales por disposición expresa de ley, la cual indica que, tratándose del segundo ejercicio, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio.

COMENTARIOS

Cuando se tenga que calcular el primer pago provisional, deberá determinarse mediante el coeficiente de utilidad obtenido con datos del primer ejercicio, independientemente de que éste haya sido de 12 meses o no.

REFERENCIA

Artículo 14.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de enero de 2022 de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es enero-diciembre de 2022.

- La última declaración presentada es la del ejercicio enero-diciembre de 2020, en la que se obtuvo pérdida fiscal sin deducción inmediata.
- Por la pérdida fiscal de 2020 no es posible obtener de ese ejercicio el coeficiente de utilidad, por lo que será necesario obtenerlo del ejercicio enero-diciembre de 2019.
- La persona moral no optó por acumular los inventarios que tenía al 31/XII/2004.

DATOS

Del ejercicio 2019:

□ Ingresos nominales	\$720,000
□ Utilidad fiscal	\$88,000

Del ejercicio 2020:

□ Pérdida fiscal	\$96,000
------------------	----------

De enero de 2022:

□ Ingresos nominales	\$52,000
□ Retención del ISR por pago de intereses del mes	\$0
□ Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio	\$0

Nota:

La pérdida fiscal actualizada del ejercicio de 2020 fue amortizada totalmente en los pagos provisionales del ejercicio de 2021.

DESARROLLO

1o. Determinación del coeficiente de utilidad para los pagos provisionales de 2022.

Utilidad fiscal del ejercicio de 2019	\$88,000
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2019	720,000
(=) Coeficiente de utilidad	<u>0.1222</u>

2o. Determinación del pago provisional de enero de 2022.

Ingresos nominales de enero de 2022	\$52,000
(x) Coeficiente de utilidad	0.1222
(=) Utilidad fiscal	6,354
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	0
(=) Base del pago provisional	6,354
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Pago provisional de enero de 2022	<u>\$1,906</u>

COMENTARIOS

A pesar de haber obtenido pérdida fiscal en el último ejercicio por el que se ha presentado declaración, la empresa calculó pagos provisionales durante el 2022, al resultar coeficiente de utilidad en 2019; por otra parte, durante 2021 se fue

amortizando la pérdida fiscal generada en el 2020.

En el caso de que en el último pago provisional del ejercicio de 2021 exista remanente de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores (actualizada) y esté pendiente de aplicar, en nuestra opinión, dicho remanente se puede amortizar contra la utilidad fiscal de los pagos provisionales de enero y febrero de 2022.

REFERENCIA

Artículo 14.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de marzo de 2022 de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es enero-diciembre de 2022.

- En las declaraciones de los ejercicios 2021, 2020, 2019, 2018 y 2017 se obtuvo pérdida fiscal sin deducción inmediata.
- La persona moral no optó por acumular los inventarios que tenía al 31/XII/2004.

DATOS

Del ejercicio de 2021:

☐ Pérdida fiscal	\$66,000
---	----------

Del ejercicio de 2020:

☐ Pérdida fiscal	\$73,000
---	----------

Del ejercicio de 2019:

☐ Pérdida fiscal	\$25,000
---	----------

Del ejercicio de 2018:

☐ Pérdida fiscal	\$49,000
---	----------

Del ejercicio de 2017:

☐ Pérdida fiscal	\$36,000
---	----------

DESARROLLO

Al no existir coeficiente de utilidad en ninguno de los ejercicios de 12 meses de los cinco años anteriores al 2022, no es posible determinar pagos provisionales.

COMENTARIOS

A pesar de la búsqueda a que obliga la ley para encontrar un coeficiente de utilidad sobre el cual calcular pagos provisionales, no es posible determinarlo; por tanto, la empresa de este caso práctico no estará obligada a efectuar dichos pagos.

REFERENCIA

Artículo 14.

CASO 7

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional correspondiente a enero de 2022, de una sociedad mercantil que únicamente obtuvo ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, por los cuales se realizó retención del ISR en el extranjero.

DESARROLLO

No procede el cálculo del pago provisional por disposición expresa del artículo 14, inciso a), de la LISR.

COMENTARIOS

Aquí no se hace ningún cálculo, ya que según el artículo 14, inciso a), de la LISR no se considerarán ingresos para efectos de calcular los pagos provisionales, los que provengan de fuente de riqueza ubicada en el extranjero que hayan sido objeto de retención por concepto del ISR.

Es importante observar que cuando un contribuyente obtiene, además de los ingresos que se contemplan en este caso, los provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, sólo calculará el pago provisional por estos últimos ingresos.

Finalmente, según el artículo 13 del RISR, los contribuyentes, para determinar sus pagos provisionales, podrán no considerar los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero cuando por los mismos se hubiere pagado el impuesto en el país donde se encuentre ubicada la fuente de riqueza, aun cuando no sean atribuibles a sus establecimientos ubicados en el extranjero.

REFERENCIA

Artículo 14, inciso a).

CASO 8

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional correspondiente a enero de 2022 de una sociedad mercantil que sólo obtuvo ingresos de establecimientos ubicados en el extranjero, por los cuales paga el ISR en el país donde se encuentran ubicados estos.

DESARROLLO

No procede el cálculo del pago provisional por disposición expresa del artículo 14, inciso a), de la LISR.

COMENTARIOS

En este ejemplo no se hace ningún cálculo, ya que según el artículo 14, inciso a), de la LISR, para determinar los pagos provisionales no se considerarán los ingresos atribuibles a establecimientos ubicados en el extranjero que estén sujetos al pago del ISR en el país donde se encuentren ubicados estos establecimientos.

Se debe observar que cuando un contribuyente obtiene, además de los ingresos contemplados en este caso, los provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, sólo calculará el pago provisional por estos últimos ingresos.

REFERENCIA

Artículo 14, inciso a).

CASO 9

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de abril de 2022 de una sociedad civil considerada dentro del Título II de la LISR.

- La última declaración presentada es la del ejercicio enero-diciembre de 2021, en la que se obtuvo pérdida fiscal.

DATOS

Del ejercicio 2021:

□ Anticipos a socios	\$72,000
□ Ingresos nominales	\$420,000
□ Pérdida fiscal	\$2,000

Del ejercicio 2022:

□ Anticipos a socios de enero a abril:	\$20,000
□ Enero	\$5,000
□ Febrero	6,000
□ Marzo	4,000
□ Abril	<u>5,000</u>
□ Ingresos nominales de enero a abril:	\$167,000
□ Enero	\$40,000
□ Febrero	37,000
□ Marzo	49,000
□ Abril	<u>41,000</u>
□ Retención del ISR por pago de intereses del periodo	\$0
□ Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio (enero a marzo)	\$1,410
□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar (véase el anexo 2)	\$2,022

DESARROLLO

10. Determinación del coeficiente de utilidad para los pagos provisionales de 2022.

Pérdida fiscal del ejercicio de 2021	(\$2,000)
(+) Anticipos a socios en 2021	<u>72,000</u>
(=) Resultado	70,000
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2021	<u>420,000</u>
(=) Coeficiente de utilidad	<u><u>0.1666</u></u>

20. Determinación del pago provisional de abril de 2022.

Ingresos nominales del periodo de enero a abril de 2022	\$167,000
(x) Coeficiente de utilidad	0.1666
(=) Utilidad fiscal	27,822
(-) Anticipos a socios de enero a abril de 2022	20,000
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	2,022
(=) Base del pago provisional	5,800
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Pago provisional del periodo de enero a abril de 2022	1,740
(-) Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio	1,410
(=) Pago provisional de abril de 2022	\$330

COMENTARIOS

Se muestra la mecánica para determinar los pagos provisionales del ISR de las sociedades o asociaciones civiles del régimen general de ley que otorgan anticipos a sus miembros.

Las sociedades y asociaciones civiles del régimen general de la LISR que con anterioridad al 1o. de enero de 2014 hubiesen sufrido pérdidas fiscales en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, que no hubiesen sido disminuidas en su totalidad a esa fecha, disminuirán dichas pérdidas en los términos del Capítulo V del Título II de la LISR, considerando únicamente el saldo de dichas pérdidas pendiente de disminuir, que conforme a la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, se encuentre pendiente de disminuir.

REFERENCIA

Artículos 14 y noveno, fracción VI, de las DTLISR14.

CASO 10

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de mayo de 2022 de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es enero-diciembre de 2022.

- La sociedad disminuye la PTU pagada en dicho mes.

DATOS

Del ejercicio 2022:

□ Ingresos nominales de enero a mayo:	\$150,000
□ Enero	\$30,000
□ Febrero	25,000
□ Marzo	30,000
□ Abril	33,000
□ Mayo	<u>32,000</u>
□ Retención del ISR por pago de intereses del periodo	\$0
□ Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio (enero a abril)	\$8,700
□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$0
□ PTU pagada en el ejercicio	\$16,000
□ Coeficiente de utilidad	0.2895
□ Número de meses comprendidos de mayo a diciembre de 2022	8

DESARROLLO

10. Determinación del monto mensual de la PTU pagada en el ejercicio.

PTU pagada en el ejercicio	\$16,000
(÷) Número de meses comprendidos de mayo a diciembre de 2022	<u>8</u>
(=) Monto mensual de la PTU pagada en el ejercicio	<u><u>\$2,000</u></u>

20. Determinación del pago provisional de mayo de 2022.

Ingresos nominales del periodo de enero a mayo de 2022	\$150,000
(x) Coeficiente de utilidad	<u>0.2895</u>
(=) Utilidad fiscal	43,425
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	0
(-) Monto mensual de la PTU pagada en el ejercicio	<u>2,000</u>
(=) Base del pago provisional	41,425
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Pago provisional del periodo de enero a mayo de 2022	12,427
(-) Pagos provisionales enterados anteriormente en el ejercicio	8,700
(-) Retención del ISR por pago de intereses del periodo	<u>0</u>
(=) Pago provisional de mayo de 2022	<u><u>\$3,727</u></u>

COMENTARIOS

De acuerdo con el artículo 14, fracción II, de la LISR, en su caso, de la utilidad fiscal para determinar el pago provisional del ISR, se disminuirá el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio, en términos del artículo 123 de la CPEUM. El citado monto de la PTU se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución referida se realizará en los pagos provisionales de manera acumulativa y el monto que se disminuya en los términos señalados en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente, de conformidad con la fracción XXVI del artículo 28 de la LISR.

Para los efectos del párrafo anterior, la disminución de la PTU se hará hasta por el monto de la utilidad fiscal determinada para el pago provisional que corresponda y en ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad determinado para el cálculo de dicho pago.

REFERENCIA

Artículo 14 de la LISR.

ANEXO 1

Actualización de la pérdida fiscal del ejercicio enero-diciembre de 2019, pendiente de amortizar para efectos de pagos provisionales del 2022 (ya actualizada anteriormente).

DATOS

□ Ejercicio en que ocurrió	2019
□ Pérdida fiscal total	\$75,000
□ INPC de julio de 2019	103.6870
□ INPC de diciembre de 2019	105.9340
□ INPC de junio de 2020	106.7430
□ Utilidad fiscal de 2020, contra la que se amortizó parcialmente la pérdida fiscal de 2019	\$67,000

DESARROLLO

1o. Actualización de la pérdida fiscal en el ejercicio en que ocurrió.

a) Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2019	105.9340
(÷) INPC de julio de 2019	<u>103.6870</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0217</u></u>

b) Actualización de la pérdida fiscal en el ejercicio en que ocurrió.

Pérdida fiscal total de 2019	\$75,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0217</u>
(=) Pérdida fiscal total de 2019, actualizada a dicho año	<u><u>\$76,627</u></u>

2o. Actualización de la pérdida fiscal de 2012 al ejercicio de 2020.

a) Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2020	106.7430
(÷) INPC de diciembre de 2019	<u>105.9340</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0076</u></u>

b) Actualización de la pérdida fiscal de 2019 al ejercicio de 2020.

Pérdida fiscal total de 2019, actualizada a dicho año	\$76,627
(x) Factor de actualización	<u>1.0076</u>
(=) Pérdida fiscal actualizada al ejercicio de 2020	<u><u>\$77,209</u></u>

3o. Amortización de la pérdida fiscal de 2019 contra la utilidad fiscal del ejercicio de 2020.

Pérdida fiscal actualizada al ejercicio de 2020	\$77,209
(-) Utilidad fiscal del ejercicio de 2020	<u>67,000</u>
(=) Pérdida fiscal de 2019, pendiente de amortizar	<u><u>\$10,209</u></u>

4o. Actualización de la pérdida fiscal de 2019 al ejercicio de 2022.

La pérdida fiscal no se actualiza a junio de 2022, dado que se aplica al pago provisional correspondiente a meses anteriores a dicho mes; sin embargo, cuando esta pérdida se amortice en el pago provisional de junio de 2022 o posteriores, o en la declaración del ejercicio se podrá actualizar hasta ese mes para efectos de su amortización.

ANEXO 2

Actualización de la pérdida fiscal del ejercicio enero-diciembre de 2021, pendiente de amortizar para efectos de pagos provisionales del 2022 (no actualizada anteriormente).

DATOS

□ Ejercicio en que ocurrió	2020
□ Pérdida fiscal total	\$2,000
□ INPC de julio de 2021	113.682
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Actualización de la pérdida fiscal en el ejercicio en que ocurrió.

a) Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2021	114.925
(÷) INPC de julio de 2021	<u>113.682</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0109</u>

b) Actualización de la pérdida fiscal en el ejercicio en que ocurrió.

Pérdida fiscal total de 2021	\$2,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0109</u>
(=) Pérdida fiscal total de 2021, actualizada a dicho año	<u>\$2,022</u>

2o. Actualización de la pérdida fiscal de 2021 al ejercicio de 2022.

La pérdida fiscal no se actualiza a junio de 2022, dado que se aplica al pago provisional correspondiente a meses anteriores a dicho mes; sin embargo, cuando esta pérdida se amortice en el pago provisional de junio de 2022 o posteriores, o en la declaración del ejercicio, se podrá actualizar hasta ese mes para efectos de su amortización.

Liquidación de sociedades

El artículo 14 de la LISR establece que tratándose del ejercicio de liquidación, para calcular los pagos provisionales mensuales correspondientes, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los mismos, el que corresponda a la última declaración que al término de cada año de calendario el liquidador hubiera presentado o debió haber presentado o el que corresponda al último ejercicio de 12 meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Fusión de sociedades

Según el artículo 14 de la LISR, los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de una fusión de sociedades en la que surja una nueva sociedad, efectuarán, en dicho ejercicio, pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la fusión. Para efectos de lo anterior, el coeficiente de utilidad correspondiente se calculará considerando de manera conjunta las utilidades o las pérdidas fiscales y los ingresos de las sociedades que se fusionan.

En el caso de que las sociedades que se fusionan se encuentren en el primer ejercicio de operación, el coeficiente se calculará utilizando los conceptos señalados correspondientes a dicho ejercicio. Cuando no resulte coeficiente en los términos señalados, se aplicará lo siguiente:

1. Se considerará el que corresponda al último ejercicio de 12 meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.
2. Se calculará considerando de manera conjunta las utilidades o las pérdidas fiscales y los ingresos de las sociedades que se fusionan.

Escisión de sociedades

Las personas morales que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades efectuarán pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la escisión, considerando, para ese ejercicio, el coeficiente de utilidad de la sociedad escidente en el mismo. La sociedad escidente considerará como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrió la escisión y no se podrán asignar a las sociedades escindidas, aun cuando la sociedad escidente desaparezca.

Fideicomisos

El artículo 13 de la LISR indica que los pagos provisionales del ISR de los fideicomisos que realizan actividades empresariales se determinarán de acuerdo con lo mencionado en el artículo 14 de la misma Ley, aplicado a las actividades de dichos fideicomisos.

En el primer año de calendario de operaciones del fideicomiso o cuando no resulte coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, se considerará como dicho coeficiente, el que corresponda en los términos del artículo 58 del CFF, a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisarios.

Ejercicio en el que no se presentan pagos provisionales

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar o saldo a favor.

No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de inicio de operaciones.

Pagos provisionales con un coeficiente menor

De acuerdo con el artículo 14, inciso b), de la LISR, los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán, a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para aplicar un coeficiente menor. Cuando con motivo de la autorización resulte que los pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor a la que les hubiera correspondido, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos realizados aplicando el coeficiente menor y los que les hubiera correspondido de no haber aplicado dicho coeficiente, mediante la declaración complementaria respectiva.

Ahora bien, por lo que respecta a la presentación de la solicitud de autorización para aplicar un coeficiente menor, el artículo 18 del CFF indica que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a realizar actividades

agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El SAT, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

1. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al RFC, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
2. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
3. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los numerales 1 y 2 anteriores, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Si el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompaña documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos que indica el cuarto párrafo del artículo 18 del CFF, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

Cuando no se cumplan los requisitos mencionados, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada; si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación en la declaración del ejercicio de 2022, de los pagos provisionales que le hubieran correspondido a una persona moral en el periodo de julio a diciembre del citado año, por haber solicitado pagar con un coeficiente menor al de ejercicios anteriores. En este caso no se generan recargos conforme al CFF.

DATOS

De la declaración del ejercicio de 2022:

□ Ingresos nominales	\$370,000
□ Utilidad fiscal	\$39,146

Ingresos nominales del segundo semestre de 2022:

Mes	Importe (acumulado)
Julio	\$190,000
Agosto	\$220,000
Septiembre	\$255,000
Octubre	\$290,000
Noviembre	\$310,000
Diciembre	\$370,000

Pagos provisionales efectuados con el coeficiente menor en el periodo de julio a diciembre de 2022:

□ Julio	\$1,300
□ Agosto	\$1,300
□ Septiembre	\$1,100
□ Octubre	\$0
□ Noviembre	\$0
□ Diciembre	\$0

Pagos provisionales efectuados en el ejercicio de 2022 (acumulados):

□ De enero a junio	\$8,128
□ De enero a julio	\$9,428
□ De enero a agosto	\$10,728
□ De enero a septiembre	\$11,828
□ De enero a octubre	\$11,828
□ De enero a noviembre	\$11,828
□ De enero a diciembre	\$11,828

Otros datos:

□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$0
□ Fecha en que se presentó la declaración anual de 2022	31 de marzo de 2023

DESARROLLO

1o. Determinación del coeficiente de utilidad con los datos de la declaración anual de 2022.

Utilidad fiscal	\$39,146
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2022	<u>370,000</u>
(=) Coeficiente de utilidad	<u><u>0.1058</u></u>

2o. Determinación de los pagos provisionales del ISR del periodo de julio-diciembre de 2022, con el coeficiente determinado en la declaración anual de 2022.

	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Ingresos nominales	\$190,000	\$220,000	\$255,000	\$290,000	\$310,000	\$370,000
(x) Coeficiente de utilidad	<u>0.1058</u>	<u>0.1058</u>	<u>0.1058</u>	<u>0.1058</u>	<u>0.1058</u>	<u>0.1058</u>
(=) Utilidad fiscal	20,102	23,276	26,979	30,682	32,798	39,146
(-) PTU pagada	0	0	0	0	0	0
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
(=) Base gravable	20,102	23,276	26,979	30,682	32,798	39,146
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>
(=) Pago provisional acumulado	6,031	6,983	8,094	9,205	9,839	11,744
(-) Pagos provisionales efectuados con anterioridad en el ejercicio	<u>8,128</u>	<u>9,428</u>	<u>10,728</u>	<u>11,828</u>	<u>11,828</u>	<u>11,828</u>
(=) Pago provisional del mes	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>

3o. Comparación de los pagos provisionales de julio a diciembre de 2022 calculados con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de dicho año, contra cada uno de los pagos provisionales efectuados con el coeficiente menor en el

periodo de julio a diciembre de 2022.

Mes	Pagos provisionales calculados con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de 2022		Pagos provisionales con el coeficiente menor en 2022
	\$		\$
Julio de 2022	0	<	1,300
Agosto de 2022	0	<	1,300
Septiembre de 2022	0	<	1,100
Octubre de 2022	0	=	0
Noviembre de 2022	0	=	0
Diciembre de 2022	0	=	0

COMENTARIOS

Debido a que los pagos provisionales del ISR del periodo de julio a diciembre de 2022, calculados con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de dicho ejercicio, fueron menores o iguales a los pagos provisionales del mismo impuesto que se pagaron con el coeficiente menor al de ejercicios anteriores en el mencionado periodo, no se generaron recargos de conformidad con el CFF.

REFERENCIA

Artículo 14, inciso b).

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación en la declaración del ejercicio de 2022, de los pagos provisionales que le hubieran correspondido a una persona moral en el periodo de julio a diciembre del citado año, por haber solicitado pagar con un coeficiente menor al de ejercicios anteriores. En este caso se generan recargos conforme al CFF.

DATOS

De la declaración del ejercicio de 2022:

☐ Ingresos nominales	\$395,000
☐ Utilidad fiscal	\$41,554

Ingresos nominales del segundo semestre de 2022:

Mes	Importe (acumulado)
Julio	\$190,000
Agosto	\$220,000
Septiembre	\$255,000
Octubre	\$290,000
Noviembre	\$310,000
Diciembre	\$395,000

Pagos provisionales efectuados con el coeficiente menor en el periodo de julio a diciembre de 2022:

☐ Julio	\$1,300
☐ Agosto	\$1,300
☐ Septiembre	\$1,100
☐ Octubre	\$0
☐ Noviembre	\$0
☐ Diciembre	\$0

Pagos provisionales efectuados en el ejercicio de 2022 (acumulados):

❑ De enero a junio	\$8,128
❑ De enero a julio	\$9,428
❑ De enero a agosto	\$10,728
❑ De enero a septiembre	\$11,828
❑ De enero a octubre	\$11,828
❑ De enero a noviembre	\$11,828
❑ De enero a diciembre	\$11,828

Tasas de recargos (supuestas):

Mes	Tasas
Enero de 2023	1.47%
Febrero de 2023	1.47%
Marzo de 2023	1.47%
Total	4.41%

Otros datos:

❑ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$0
❑ Fecha en que se presentó la declaración anual de 2022	31 de marzo de 2023

DESARROLLO

1o. Determinación del coeficiente de utilidad con los datos de la declaración anual de 2022.

Utilidad fiscal	\$41,554
(÷) Ingresos nominales del ejercicio de 2022	<u>395,000</u>
(=) Coeficiente de utilidad	<u>0.1052</u>

2o. Determinación de los pagos provisionales del ISR del periodo de julio-diciembre de 2022, con el coeficiente determinado en la declaración anual de 2022.

	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Ingresos nominales	\$190,000	\$220,000	\$255,000	\$290,000	\$310,000	\$395,000
(x) Coeficiente de utilidad	<u>0.1052</u>	<u>0.1052</u>	<u>0.1052</u>	<u>0.1052</u>	<u>0.1052</u>	<u>0.1052</u>
(=) Utilidad fiscal	19,988	23,144	26,826	30,508	32,612	41,554
(-) PTU pagada	0	0	0	0	0	0
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
(=) Base gravable	19,988	23,144	26,826	30,508	32,612	41,554
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>	<u>30%</u>
(=) Pago provisional acumulado	5,996	6,943	8,048	9,152	9,784	12,466
(-) Pagos provisionales efectuados con anterioridad en el ejercicio	<u>8,128</u>	<u>9,428</u>	<u>10,728</u>	<u>11,828</u>	<u>11,828</u>	<u>11,828</u>
(=) Pago provisional del mes	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$638</u>

3o. Comparación de los pagos provisionales de julio a diciembre de 2022 calculados con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de dicho año, contra cada uno de los pagos provisionales con el coeficiente menor al de ejercicios anteriores en el periodo de julio a diciembre de 2022.

Mes	Pagos provisionales calculados con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de 2022		Pagos provisionales con el coeficiente menor en 2022
	\$		\$
Julio de 2022	0	<	1,300
Agosto de 2022	0	<	1,300
Septiembre de 2022	0	<	1,100
Octubre de 2022	0	=	0
Noviembre de 2022	0	=	0
Diciembre de 2022	638	>	0

4o. Determinación de la diferencia entre el pago provisional de diciembre de 2022 calculado con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de dicho año, contra el pago provisional con el coeficiente menor de diciembre del citado ejercicio.

Pago provisional de diciembre de 2022 calculado con el coeficiente de utilidad de la declaración anual de dicho año	\$638
(-) Pago provisional disminuido de diciembre de 2022	<u>0</u>
(=) Diferencia	<u>\$638</u>

50. Determinación de los recargos por la diferencia anterior, generados desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mes en que se presentó la declaración anual.

Diferencia	\$638
(x) Tasa de recargos desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mes en que se presentó la declaración anual	<u>4.41%</u>
(=) Recargos generados en el periodo	<u>\$28</u>

COMENTARIOS

Como se observa, en vista de que el monto del pago provisional con el coeficiente menor de diciembre de 2022, fue inferior al importe del pago provisional del mismo mes calculado con el coeficiente de utilidad de la declaración anual del citado año, se generaron recargos conforme al CFF, por la diferencia determinada entre ambos conceptos. En nuestra opinión, dichos recargos deben generarse desde el mes en que debió hacerse el pago de la diferencia y hasta el mes en que se presentó la declaración anual.

REFERENCIA

Artículo 14, inciso b).

CAPITULO IV DETERMINACION DE LA PTU

Generalidades

De acuerdo con el artículo 117 de la LFT, los trabajadores participarán de las utilidades de las empresas en el porcentaje que determine la CNPTUE (10%).

Para estos efectos, el artículo 120 de la mencionada Ley señala que se considerará utilidad en cada empresa, la renta gravable, de conformidad con las normas de la LISR.

A este respecto, tratándose de las personas morales del régimen general, el artículo 9o. de la LISR establece que la renta gravable para la PTU se determinará siguiendo la mecánica que a continuación se menciona:

Ingresos acumulables

- (-) Cantidades no deducidas en en ISR por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos
- (=) Ingresos para efectos de la PTU
- (-) Deducciones autorizadas (incluyen las cantidades deducidas en el ISR por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 o 0.53, según sea el caso, al monto de dichos pagos)
- (=) Renta gravable para PTU (cuando el resultado sea positivo)

Para determinar esta base, no se tomarán en cuenta las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar ni la PTU pagada en el ejercicio.

Por último, es importante destacar que el importe de la PTU por repartir se obtendrá de acuerdo con la mecánica siguiente:

Renta gravable para PTU

- (x) Por ciento aplicable (10%)
- (=) PTU por repartir

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la renta gravable para la PTU de una sociedad mercantil, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

Del ejercicio de 2022:

□ Ingresos acumulables	\$2'800,000
□ C cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos	\$500,000
□ Deducciones autorizadas	\$1'900,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la renta gravable para la PTU correspondiente al ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables	\$2'800,000
(-) C cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos	500,000
(=) Ingresos para efectos de la PTU	2'300,000
(-) Deducciones autorizadas	1'900,000
(=) Renta gravable para PTU	<u>\$400,000</u>

COMENTARIOS

A partir del ejercicio de 2014, se simplificó la mecánica para calcular la renta gravable para la PTU de las personas morales del régimen general de la LISR, la cual se obtendrá restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, sin tomar en cuenta en este cálculo ni las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar ni la PTU pagada en el ejercicio.

De los ingresos acumulables se disminuirán las cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos.

Se aplicará el factor de 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los empleadores a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior; de lo contrario, se aplicará el factor de 0.47.

REFERENCIA

Artículos 9o. y 28, fracción XXX.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la PTU por repartir de una sociedad mercantil, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

□ Renta gravable para la PTU del ejercicio de 2022 (véase el caso 1) \$400,000

DESARROLLO

Renta gravable para la PTU del ejercicio de 2022	\$400,000
(x) Porcentaje de PTU	<u>10%</u>
(=) PTU por repartir del ejercicio de 2022	<u><u>\$40,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener la PTU por repartir en el ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 9o.

CAPITULO V

DETERMINACION DE LA PARTE DEDUCIBLE EN EL ISR CORRESPONDIENTE A LOS PAGOS A TRABAJADORES QUE SE ENCUENTREN EXENTOS DE ESTE IMPUESTO

Generalidades

Según la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, no serán deducibles hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; es decir, los referidos pagos sólo se podrán deducir en un 47%.

Cuando las prestaciones otorgadas por los empleadores a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto a las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior, los citados pagos se deducirán en un 53%, y el restante 47% no será deducible; de lo contrario, se aplicará lo indicado en el párrafo anterior.

De acuerdo con la regla 3.3.1.29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, para determinar si en el ejercicio de que se trate disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior, se estará a lo siguiente (para el ejercicio 2022 verificar si mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para dicho año se renueva esta regla).

1. Se obtendrá el cociente 1 conforme a la siguiente operación:

$$\begin{array}{l} \text{Total de las prestaciones pagadas por el empleador} \\ \text{a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio} \\ \text{de que se trate} \\ (\div) \text{ Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas} \\ \text{por el empleador a sus trabajadores en el ejercicio} \\ \text{de que se trate} \\ \hline (=) \text{ Cociente 1} \\ \hline \hline \end{array}$$

2. Se obtendrá el cociente 2 conforme a la siguiente operación:

$$\begin{array}{l} \text{Total de las prestaciones} \\ \text{pagadas por el empleador a sus trabajadores,} \\ \text{efectuadas en el ejercicio inmediato anterior} \\ (\div) \text{ Total de las remuneraciones y prestaciones} \\ \text{pagadas por el empleador a sus trabajadores,} \\ \text{efectuadas en el ejercicio inmediato anterior} \\ \hline (=) \text{ Cociente 2} \\ \hline \hline \end{array}$$

3. Cuando el cociente 1 sea menor que el cociente 2, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el empleador a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores. Para determinar el cociente señalado en los numerales 1 y 2 anteriores, se considerarán, entre otras, las siguientes erogaciones:

- a) Sueldos y salarios.
- b) Rayas y jornales.
- c) Gratificaciones y aguinaldo.
- d) Indemnizaciones.
- e) Prima de vacaciones.
- f) Prima dominical.
- g) Premios por puntualidad o asistencia.

- h)** Seguro de vida.
- h1)** PTU.
- i)** Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
- j)** Previsión social.
- k)** Seguro de gastos médicos.
- l)** Fondo y cajas de ahorro.
- m)** Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
- n)** Ayuda de transporte.
- o)** Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
- p)** Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
- q)** Prima de antigüedad (aportaciones).
- r)** Gastos por fiesta de fin de año y otros.
- s)** Subsidios por incapacidad.
- t)** Becas para trabajadores y/o sus hijos.
- u)** Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
- v)** Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
- w)** Intereses subsidiados en créditos al personal.
- x)** Horas extra.
- y)** Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
- z)** Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

Entre los ingresos exentos del pago del ISR más comunes que perciben los trabajadores, podemos mencionar los siguientes:

- 1.** Tiempo extra exento.
- 2.** Aguinaldo exento.
- 3.** Prima vacacional exenta.
- 4.** Vales de despensa exentos.
- 5.** Fondo de ahorro exento.

En el caso de los ingresos gravados con el ISR para los trabajadores (sueldos y salarios gravados, tiempo extra gravado, aguinaldo gravado, prima vacacional gravada, premios de asistencia y puntualidad, bonos de productividad, etcétera), serán totalmente deducibles. Para tal efecto, deberán cumplirse los requisitos que las disposiciones fiscales establecen para su deducción.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de las cantidades deducibles en el ISR del ejercicio de 2022 por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores.

- Las prestaciones laborales exentas del ISR para los trabajadores no disminuyeron en el ejercicio de 2022 en relación con el ejercicio de 2021.

DATOS

Del ejercicio 2022:

□ Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2022 a sus trabajadores	\$1'253,000
□ Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$3'720,000

Del ejercicio 2021:

□ Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2021 a sus trabajadores	\$1'124,000
□ Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio de 2021	\$3'660,000

Otros:

□ Factor de no deducibilidad en el ISR, por las prestaciones exentas del impuesto	0.53 o 0.47
---	-------------

DESARROLLO

10. Determinación del factor de no deducibilidad en el ISR, por las prestaciones exentas del impuesto.

a) Determinación del cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$1'253,000
(÷) Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2022 a sus trabajadores	<u>3'720,000</u>
(=) Cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>0.3368</u></u>

b) Determinación del cociente 2, correspondiente al ejercicio de 2021.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2021	\$1'124,000
(÷) Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2021 a sus trabajadores	<u>3'660,000</u>
(=) Cociente 2, correspondiente al ejercicio de 2021	<u><u>0.3071</u></u>

c) Comparación entre el cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2021, y el cociente 2, relativo al ejercicio de 2021.

<i>Cociente 1, correspondiente al</i>	<i>Mayor o menor que</i>	<i>Cociente 2, correspondiente al</i>
---------------------------------------	--------------------------	---------------------------------------

<i>ejercicio de 2022</i>		<i>ejercicio de 2021</i>
0.3368	>	0.3071

Nota:

Debido a que el cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022 (0.3368), es mayor que el cociente 2, relativo al ejercicio de 2021 (0.3071), se entiende que no hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores; por tanto, el factor de no deducibilidad aplicable a estos ingresos será de 0.47.

2o. Determinación de las cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022.

a) Determinación de las cantidades no deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$1'253,000
(x) Factor de no deducibilidad en el ISR, por las prestaciones exentas del impuesto	<u>0.47</u>
(=) Cantidades no deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022	<u>\$588,910</u>

b) Determinación de las cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$1'253,000
(-) Cantidades no deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022	<u>588,910</u>
(=) Cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022	<u>\$664,090</u>

COMENTARIOS

La LISR estipula que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. Este factor será de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

Al efecto, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para estos, respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior, se estará al procedimiento referido en la regla que se cita en la referencia, el cual se mostró en este caso práctico.

En este sentido, el factor de no deducibilidad que se determinó fue de 0.47; por tanto, la deducción del pago de prestaciones laborales exentas de ISR para los trabajadores fue de 53%.

Cabe observar que para conocer los cocientes que se determinaron en este caso práctico se considerarán, entre otras, las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.

2. Rayas y jornales.
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad o asistencia.
8. Seguro de vida.
9. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
10. Previsión social.
11. Seguro de gastos médicos.
12. Fondo y cajas de ahorro.
13. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
14. Ayuda de transporte.
15. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
16. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
17. Prima de antigüedad (aportaciones).
18. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
19. Subsidios por incapacidad.
20. Becas para trabajadores y/o sus hijos.
21. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
22. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
23. Intereses subsidiados en créditos al personal.
24. Horas extra.
25. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
26. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.
27. PTU.

Conforme a la regla que se indica en la referencia, se infiere que aplica para comparar el ejercicio de 2022 contra el ejercicio de 2021.

REFERENCIA

Artículo 28, fracción XXX de la LISR y regla 3.3.1.29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de las cantidades deducibles en el ISR del ejercicio de 2022 por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores.

- Las prestaciones laborales exentas de ISR para los trabajadores disminuyeron en el ejercicio de 2022 en relación con el ejercicio de 2021.

DATOS

Del ejercicio de 2022:

□ Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2022 a sus trabajadores	\$1'670,000
□ Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$4'605,000

Del ejercicio de 2021:

□ Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2021 a sus trabajadores	\$1'665,000
□ Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio de 2021	\$4'320,000

Otros:

□ Factor de no deducibilidad en el ISR, por las prestaciones exentas del impuesto	0.53 o 0.47
---	-------------

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de no deducibilidad en el ISR, por las prestaciones exentas del impuesto.

a) Determinación del cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$1'670,000
(÷) Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2022 a sus trabajadores	<u>4'605,000</u>
(=) Cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>0.3626</u></u>

b) Determinación del cociente 2, correspondiente al ejercicio de 2021.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2021	\$1'665,000
(÷) Total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente en el ejercicio de 2021 a sus trabajadores	<u>4'320,000</u>
(=) Cociente 2, correspondiente al ejercicio de 2021	<u><u>0.3854</u></u>

c) Comparación entre el cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022, y el cociente 2, relativo al ejercicio de 2021.

<i>Cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022</i>	<i>Mayor o menor que</i>	<i>Cociente 2, correspondiente al ejercicio de 2021</i>
0.3626	<	0.3854

Nota:
Debido a que el cociente 1, correspondiente al ejercicio de 2022 (0.3626), es menor que el cociente 2, relativo al ejercicio de 2021 (0.3854), se entiende que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores; por tanto, el factor de no deducibilidad aplicable a estos ingresos será de 0.53.

2o. Determinación de las cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022.

a) Determinación de las cantidades no deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$1'670,000
(x) Factor de no deducibilidad en el ISR, por las prestaciones exentas del impuesto	<u>0.53</u>
(=) Cantidades no deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022	<u><u>\$885,100</u></u>

b) Determinación de las cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022.

Total de las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio de 2022	\$1'670,000
(-) Cantidades no deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022	<u>885,100</u>
(=) Cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores, correspondientes al ejercicio de 2022	<u><u>\$784,900</u></u>

COMENTARIOS

Se mostró el procedimiento referido en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (para el ejercicio 2022 verificar si se renueva la regla correspondiente), con objeto de determinar el factor de no deducibilidad que debe aplicarse a las prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de estos últimos, efectuadas en el ejercicio, a fin de obtener las cantidades deducibles en el ISR por el pago de prestaciones laborales exentas de este impuesto para los trabajadores.

En este caso, el factor de no deducibilidad fue de 0.53; por tanto, la deducción del pago de prestaciones laborales exentas del ISR para los trabajadores fue de 47%.

REFERENCIA

Artículo 28, fracción XXX de la LISR y regla 3.3.1.29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021.

CAPITULO VI DEDUCCION DE INVERSIONES

Generalidades

De acuerdo con el artículo 31 de la LISR, las inversiones sólo se podrán deducir, en cada ejercicio, siguiendo la mecánica siguiente, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca la ley:

Monto original de la inversión

(x) Por ciento máximo de deducción autorizado

(=) Deducción de la inversión en el ejercicio

Si se trata de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de 12 meses.

Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

Cabe destacar que el monto original de la inversión comprende lo siguiente:

1. El precio del bien.
2. Los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del IVA.
3. Las erogaciones por concepto de:
 - a) Derechos.
 - b) Cuotas compensatorias.
 - c) Preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje, manejo, entrega, fletes, transportes, acarreos, manejo y seguros contra riesgos en la transportación.
 - d) Comisiones sobre compras.
 - e) Honorarios a agentes o agencias aduanales.
 - f) En el caso de las inversiones en automóviles, el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente:

1. A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes.
2. Desde el ejercicio siguiente al que se inicie la utilización de los bienes.

El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos señalados. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la ley.

Los contribuyentes ajustarán la deducción de inversiones, con el factor de actualización siguiente:

**INPC del último mes de la primera mitad del periodo
en el que el bien haya sido utilizado durante
el ejercicio por el que se efectúe la deducción**

(÷) INPC del mes en que se adquirió el bien

(=) Factor de actualización

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se

considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Por último, es importante señalar que el artículo 32 de la LISR indica que se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

1. Activo fijo, es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

La adquisición del derecho de usufructo sobre un bien inmueble se considerará activo fijo para efectos de la LISR.

2. Gastos diferidos, son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.
3. Cargos diferidos, son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el numeral anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.
4. Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. En el caso de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse. No se considerarán erogaciones en periodo preoperativo las correspondientes a activos intangibles que permitan la exploración o explotación de bienes del dominio público, las cuales tendrán el tratamiento de gasto diferido.

Aplicación de porcentos menores a los autorizados

En términos del artículo 31 de la LISR, el contribuyente podrá aplicar porcentos menores a los autorizados por la ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá modificarse, sin exceder del máximo autorizado. Si se trata del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando éste se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberán cumplir los requisitos que establezca el RISR.

A este respecto, el artículo 73 de dicho reglamento establece que el porciento de deducción de inversiones podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate. Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá modificarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé alguno de los supuestos siguientes:

1. Cuando fusione a otra sociedad.
2. Cuando los socios enajenen acciones o partes sociales que representen cuando menos un 25% del capital social del contribuyente.
3. La sociedad que obtenga el carácter de integrada para efectos fiscales, en el ejercicio siguiente a aquel en que la sociedad integradora cuente con la autorización correspondiente, o bien, cuando se incorpore o desincorpore como sociedad integrada.
4. Cuando se escinda la sociedad.
5. Cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste, siempre que el cambio no tenga como efecto que se produzca una pérdida fiscal en el ejercicio de que se trate.

Deducción de inversiones que se enajenan o dejan de ser útiles

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros y presentar aviso ante las autoridades fiscales. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último del artículo 31 de dicha Ley.

Los contribuyentes ajustarán la deducción de inversiones, con el factor de actualización siguiente:

INPC del último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción

(÷) INPC del mes en que se adquirió el bien

(=) Factor de actualización

Porcientos máximos de deducción autorizados

En los artículos 33 a 35 de la LISR, se establecen los porcientos máximos de deducción autorizados en el ejercicio, aplicables a las inversiones. A continuación se mencionan algunos de ellos:

<i>Inversión</i>	<i>Porciento máximo de deducción en el ejercicio</i>
Cargos diferidos	5%
Erogaciones realizadas en periodos preoperativos	10%
Regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos	15%
Inmuebles, incluyendo las instalaciones, adiciones, reparaciones, mejoras, adaptaciones, así como cualquier otra construcción que se realice en un lote minero de acuerdo con el artículo 12 de la Ley Minera.	5%
Inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticos e Históricos, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el INAH o por el INBA	10%
Mobiliario y equipo de oficina	10%
Automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas, remolques, bicicletas convencionales, bicicletas y motocicletas cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables.	25%
Computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo	30%
Semovientes y vegetales	100%
Maquinaria y equipo	El mencionado en el artículo 35 de la LISR, de acuerdo con la actividad correspondiente

Adaptaciones que se realicen a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, cuando las mismas tengan como finalidad facilitar a las personas con discapacidad, el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente

100%

Pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor

El artículo 37 de la LISR establece que las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad siguiente:

Pérdida deducible	Igual a	Cantidad pendiente de deducir de la inversión a la fecha en que se sufra la pérdida
-------------------	---------	---

La cantidad que se recupere se acumulará en los términos del artículo 18 de la LISR.

Cuando los activos fijos no identificables individualmente se pierdan por caso fortuito o fuerza mayor o dejen de ser útiles, el monto pendiente por deducir de dichos activos se aplicará considerando que los primeros activos que se adquirieron son los primeros que se pierden.

Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien, para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos. La cantidad reinvertida que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del por ciento autorizado por la LISR sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida.

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a éstas como una inversión diferente.

La reinversión mencionada deberá efectuarse dentro de los 12 meses siguientes contados a partir de que se obtenga la recuperación. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos, en dicho plazo, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que concluya el plazo.

Los contribuyentes podrán solicitar autorización a las autoridades fiscales, para que el plazo señalado en el párrafo anterior se pueda prorrogar por otro periodo igual.

La cantidad recuperada no reinvertida en el plazo antes señalado, se ajustará multiplicándola por el factor siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes en que se acumule la cantidad recuperada} \\ (\div) & \text{INPC del mes en que se obtuvo la recuperación} \\ (=) & \underline{\underline{\text{Factor de actualización}}} \end{aligned}$$

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Es importante señalar que cuando la pérdida de los bienes que nos ocupan por caso fortuito o fuerza mayor, derive de la comisión de un delito, el contribuyente podrá deducir dicha pérdida siempre que acredite el cuerpo del delito. Para efectos de lo anterior, se deberá proceder conforme a lo siguiente:

1. Se deberá denunciar el delito.
2. Se deberá contar con copia certificada del auto de radicación, emitido por juez competente. Dicha copia certificada deberá exhibirse a requerimiento de la autoridad fiscal.

Lo anterior se debe realizar conforme al criterio normativo del SAT, 18/ISR/N, el cual se transcribe a continuación (las negritas son nuestras):

18/ISR/N Deducción de pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

A. Una pérdida de dinero en efectivo derivada de un robo o fraude podrá ser deducida en los términos del artículo 25, fracción V de la Ley del ISR, como caso de fuerza mayor siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que las cantidades perdidas, cuya deducción se pretenda, se hubieren acumulado para los efectos del ISR, y

II. Que se acredite el cuerpo del delito. Para ello, el contribuyente deberá denunciar el delito y contar con copia certificada del auto de radicación, emitido por el juez competente. Dicha copia certificada deberá exhibirse a requerimiento de la autoridad fiscal.

Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros se acumularán de conformidad con el artículo 18, fracción VI de la Ley del ISR.

El contribuyente volverá a acumular las cantidades deducidas conforme al presente criterio en el caso de que la autoridad competente emita conclusiones no acusatorias, confirmadas, en virtud de que las investigaciones efectuadas hubieran indicado que los elementos del tipo no estuvieren acreditados y el juez hubiere sobreseído el juicio correspondiente.

En los casos en los que no se acredite la pérdida de dinero en efectivo, robo o fraude, la cantidad manifestada por el contribuyente como pérdida deberá acumularse, previa actualización de conformidad con el artículo 17-A del CFF, desde el día en que se efectuó la deducción hasta la fecha en que se acumule.

B. En caso de que la pérdida de bienes a que se refiere el artículo 37 de la Ley del ISR derive de la comisión de un delito, el contribuyente para realizar la deducción correspondiente deberá cumplir con el requisito a que se refiere la fracción II del apartado A anterior.

Origen	Primer antecedente
3.2.5.	Oficio 325-A-VII-B-23300 de 20 de diciembre de 1995.

Por otra parte, en relación con la pérdida de inversiones por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando se opta por reinvertir la cantidad recuperada, es importante mencionar que la redacción del primer y tercer párrafos del artículo 37 de la LISR genera confusión entre los contribuyentes, y ha dado lugar a diversas interpretaciones, a saber:

- Primera interpretación: se deben aplicar conjuntamente ambos párrafos, así:
 - Se deduce del siniestro el saldo pendiente por deducir de la inversión que se haya perdido.
 - La cantidad que se recupere no será acumulable hasta por el monto reinvertido.
 - Se deduce nuevamente el saldo pendiente por deducir de la inversión perdida, es decir, se continuará depreciando esta inversión como si no se hubiera verificado la pérdida, únicamente hasta por el monto de la cantidad reinvertida.Si se aplica este criterio, se duplicará la deducción del monto pendiente por deducir de la inversión, primero como pérdida y después como deducción de la inversión nueva (las autoridades fiscales nos informaron de manera extraoficial que no comparten este criterio).
- Segunda interpretación: Se deben aplicar las disposiciones del primer o tercer párrafo del artículo 37 de la LISR, pero no ambos, conforme a lo siguiente:
 - Se deduce el saldo pendiente por deducir a la fecha del siniestro de la inversión perdida (sin actualización), solamente si se acumula el ingreso, conforme al primer párrafo del artículo 37 de la LISR.
 - Si se decide reinvertir, se aplica el tercer párrafo del artículo 37 de la LISR y, por tanto, no se deduce la pérdida ni se acumula el ingreso hasta por el monto recuperado que se reinvierta o se utilice para redimir pasivos, y únicamente se continúa con la deducción del saldo pendiente por deducir de la inversión que sufrió el siniestro, hasta por el monto de la cantidad reinvertida.

Si se opta por este criterio, se estará ante dos casos:

- Que el saldo pendiente de deducir de la inversión perdida sea mayor que el monto recuperado.

Aquí, convendrá al contribuyente aplicar el primer párrafo del artículo 37 de la LISR, deduciendo la pérdida y acumulando el ingreso, para obtener un efecto neto deducible.

Ejemplo:

Cantidad recuperada (monto acumulable)	\$90,000
(-) Saldo histórico pendiente de deducir de la inversión (pérdida)	<u>100,000</u>
(=) Efecto neto (pérdida deducible)	<u><u>(\$10,000)</u></u>

Si el contribuyente hubiera optado por reinvertir los \$90,000, únicamente hubiera deducido el saldo pendiente por deducir de la inversión que sufrió el siniestro, hasta por dicha cantidad.

2. Que el saldo pendiente de deducir de la inversión perdida sea menor que el monto recuperado.

Convendrá al contribuyente aplicar el tercer párrafo del artículo 37 de la LISR, reinvertiendo la cantidad recuperada y, por tanto, no acumulando el ingreso por dicho concepto; tampoco deducirá la pérdida.

Ejemplo:

Cantidad recuperada	\$70,000
(-) Cantidad reinvertida	<u>70,000</u>
(=) Ingreso acumulable	<u><u>\$0</u></u>
Saldo pendiente de deducir de la inversión mediante el por ciento máximo autorizado	<u><u>\$62,000</u></u>

Si el contribuyente hubiera optado por acumular la cantidad recuperada (\$70,000) y deducir el saldo pendiente de deducir de la inversión (\$62,000), tendría un efecto neto acumulable por la diferencia entre tales cantidades (\$8,000).

Otros aspectos

En términos del artículo 36 de la LISR, la deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

1. Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

A este respecto, el artículo 75 del RISR establece que se consideran como parte de las instalaciones o de los bienes, las reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, las que aumentan su productividad, su vida útil o permiten darle al activo de que se trate un uso diferente o adicional al que originalmente se le venía dando y se sujetarán a lo dispuesto en el Título II, Capítulo II, Sección II “De las Inversiones” de la LISR, para la deducción de dichas instalaciones o bienes a partir del ejercicio en que se realicen las mismas.

Asimismo, los contribuyentes podrán considerar dentro de estas inversiones, los gastos que se efectúen por concepto de restauración, conservación o reparación de monumentos artísticos e históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticos e Históricos, siempre que dicha restauración, conservación o reparación se efectúe conforme a la autorización o permiso que para las mismas hubiera otorgado la autoridad competente para tales efectos. La restauración, conservación o reparación correspondiente deberá realizarse bajo la dirección del Instituto competente.

2. En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación, que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

3. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000.00; cuando tales inversiones excedan de dicha cantidad, sólo se deducirá el citado importe. En el caso de inversiones realizadas en automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como los automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, sólo serán deducibles hasta por un monto de \$250,000.00.

Lo antes dispuesto no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.

A este respecto, el artículo 3o. del RISR indica que se entenderá por automóvil aquel vehículo terrestre para el transporte de hasta 10 pasajeros, incluido el conductor.

No se considerarán comprendidas en la definición anterior las motocicletas, ya sea de dos a cuatro ruedas.

4. Las inversiones en casas-habitación y en comedores, que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos siguientes (artículo 76 del RISR):

a) El contribuyente conserve como parte de su contabilidad, la documentación con la que acredite que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad. Para estos efectos se podrá presentar un aviso para todas las inversiones.

b) Presentar aviso ante el SAT a más tardar el último día del ejercicio en el que se pretenda aplicar la deducción por primera vez.

c) Una vez presentado el aviso, para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio de que se trate, la documentación señalada en el artículo 76 del RISR.

d) Asimismo, se observará lo siguiente:

- En el caso de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a \$8'600,000.00.
- Tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán efectuar la deducción total del monto original de la inversión del avión o del automóvil de que se trate, excepto cuando dichos contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos, o sus socios o accionistas, sean a su vez socios o accionistas del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro, en cuyo caso la deducción se determinará en los términos de este numeral, para el caso de aviones y en los términos del numeral 3 anterior, para el caso de automóviles.
- Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

5. En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión de sociedades, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, según corresponda.

6. Las comisiones y los gastos relacionados con la emisión de obligaciones o de cualquier otro título de crédito, colocados entre el gran público inversionista, o cualquier otro título de crédito de los señalados en el artículo 8o. de la LISR, se deducirán anualmente en proporción a los pagos efectuados para redimir dichas obligaciones o títulos, en cada ejercicio. Cuando las obligaciones y los títulos a que se refiere este numeral se rediman mediante un solo pago, las comisiones y los gastos se deducirán por partes iguales durante los ejercicios que transcurran hasta que se efectúe el pago.

7. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros, que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos queden a beneficio del propietario y se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos mencionados, se deducirán en los términos de este capítulo del libro. Cuando la terminación del contrato ocurra sin que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en la declaración del ejercicio respectivo.

8. Tratándose de regalías, se podrá efectuar la deducción correspondiente, únicamente cuando las mismas hayan sido efectivamente pagadas.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio de 2022, de una maquinaria que se adquirió el 19 de marzo del mismo año.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar en el mismo mes de la adquisición.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2022.
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$20,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (abril a diciembre de 2022)	9
□ Ultimo mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	julio de 2022
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de marzo de 2022 (supuesto)	115.979

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de marzo de 2022	<u>115.979</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0103</u></u>

2o. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2022.

Monto original de la inversión	\$20,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>10%</u>
(=) Depreciación anual	2,000
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	166.67
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>9</u>
(=) Depreciación del ejercicio	1,500
(x) Factor de actualización	<u>1.0103</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$1,515</u></u>

COMENTARIOS

En el presente caso se puede seguir la mecánica para determinar la depreciación a tasas normales.

Por otro lado, para poder comenzar a deducir las inversiones, no será suficiente con adquirirlas, deberán empezar a

utilizarse para poder iniciar su deducción.

REFERENCIA

Artículos 31 y 35.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio de 2022 de una maquinaria que se adquirió el 19 de marzo del mismo año.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar el 14 de agosto de 2022.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2022.
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$18,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (septiembre a diciembre de 2022)	4
□ Último mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	septiembre de 2022
□ INPC de septiembre de 2022 (supuesto)	117.907
□ INPC de marzo de 2022 (supuesto)	115.979

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de septiembre de 2022	117.907
(÷) INPC de marzo de 2022	<u>115.979</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0166</u></u>

2o. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2022.

Monto original de la inversión	\$18,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>10%</u>
(=) Depreciación anual	1,800
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	150
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>4</u>
(=) Depreciación del ejercicio	600
(x) Factor de actualización	<u>1.0166</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$610</u></u>

COMENTARIOS

En este caso se puede seguir la mecánica para determinar la deducción de un bien a tasas normales que se empieza a utilizar posteriormente a su adquisición. Es de llamar la atención el periodo de actualización de la depreciación del bien adquirido en nuestro caso, pues se comienza a utilizar en agosto, que, aun no siendo un mes completo, influye negativamente en el factor

de actualización, ya que si la ley hiciera referencia a meses completos para actualizar la depreciación como lo hace para efectos de deducción, el periodo de actualización sería de marzo a octubre, es decir, el mes de adquisición y el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien se utilizó, periodo que insistimos, si fuese de meses completos, sería septiembre a diciembre, siendo la mitad octubre. Pero al no ser así, el periodo de agosto a diciembre es de cinco meses que, al ser impar, se tiene que retroceder al anterior al que se encuentre en dicha mitad, siendo septiembre.

REFERENCIA

Artículos 31 y 35.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio irregular de 2022 de una maquinaria que se adquirió el 12 de agosto del mismo año.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar en el mismo mes de la adquisición.
- El ejercicio es julio-diciembre de 2022 (irregular).
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$50,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (septiembre a diciembre de 2022)	4
□ Último mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	septiembre de 2022
□ INPC de septiembre de 2022 (supuesto)	117.907
□ INPC de agosto de 2022 (supuesto)	115.979

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de septiembre de 2022	117.907
(÷) INPC de agosto de 2022	<u>115.979</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0166</u></u>

2o. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2022.

Monto original de la inversión	\$50,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>10%</u>
(=) Depreciación anual	5,000
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	416.67
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>4</u>
(=) Depreciación del ejercicio	1,667
(x) Factor de actualización	<u>1.0166</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$1,695</u></u>

COMENTARIOS

En este caso, la mecánica de cálculo observa el mismo procedimiento que en ejemplos anteriores, sin embargo, hemos querido destacar que se trata de un ejercicio irregular. Respecto al periodo de actualización de la depreciación, remitimos al lector a la parte final del comentario del caso anterior.

REFERENCIA

Artículos 31 y 35.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio de 2023, de una maquinaria que se adquirió el 2 de abril de 2022.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar el 17 de julio de 2022.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2023.
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio siguiente al de su utilización.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$50,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (enero a diciembre de 2023)	12
□ Ultimo mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	junio de 2023
□ INPC de junio de 2023 (supuesto)	120.913
□ INPC de abril de 2022 (supuesto)	116.978

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2023	120.913
(÷) INPC de abril de 2022	116.978
(=) Factor de actualización	<u>1.0336</u>

2o. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2023.

Monto original de la inversión	\$50,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>10%</u>
(=) Depreciación anual	5,000
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	416.67
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>12</u>
(=) Depreciación del ejercicio	5,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0336</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2023	<u>\$5,168</u>

COMENTARIOS

Como se opta por iniciar la deducción del bien en el ejercicio siguiente al de su utilización, el factor de actualización aplicable a la depreciación comprende el periodo del mes de adquisición y hasta el último mes de la primera mitad del periodo de uso, que viene a ser el de la mitad del ejercicio.

REFERENCIA

Artículos 31 y 35.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio de 2023, de una maquinaria que se adquirió el 2 de abril de 2022.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar el 17 de marzo de 2023.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2023.
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$30,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (abril a diciembre de 2023)	9
□ Último mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	julio de 2023
□ INPC de julio de 2023 (supuesto)	121.113
□ INPC de abril de 2022 (supuesto)	116.138

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de julio de 2023	121.113
(÷) INPC de abril de 2022	<u>116.138</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0428</u>

2o. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2023.

Monto original de la inversión	\$30,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>10%</u>
(=) Depreciación anual	3,000
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	250
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>9</u>
(=) Depreciación del ejercicio	2,250
(x) Factor de actualización	<u>1.0428</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2023	<u>\$2,346</u>

COMENTARIOS

Es importante hacer notar que en este caso, al haberse iniciado la utilización del bien en el año posterior al de su fecha de adquisición, el cálculo de la actualización de la depreciación se hará entre la fecha de adquisición y el último mes de la primera mitad del periodo de uso por el ejercicio en que se efectúa la deducción.

Cabe aclarar que en este supuesto se podría haber dado el caso de empezar a deducir la inversión hasta dos ejercicios después de la fecha de adquisición, por la opción que existe de deducir las inversiones en el año en que dé comienzo la utilización o al siguiente; en este caso, la deducción se inició en el año en que dio comienzo la utilización del bien.

REFERENCIA

Artículos 31 y 35.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Deducción para el ejercicio de 2023 de una maquinaria que se vendió el 7 de mayo de 2023.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se adquirió el 19 de marzo de 2022.
- Se empezó a utilizar el mismo mes de su adquisición.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2023.
- Se optó por depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$45,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Deducción del bien efectuada en ejercicios anteriores (antes de su actualización)	\$3,375
□ Ultimo mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio en el que se enajena	febrero de 2022
□ INPC de febrero de 2023 (supuesto)	119.186
□ INPC de marzo de 2022 (supuesto)	115.979

DESARROLLO

1o. Determinación del saldo pendiente por deducir.

Monto original de la inversión	\$45,000
(-) Deducción del bien efectuada en ejercicios anteriores	<u>3,375</u>
(=) Saldo pendiente por deducir	<u><u>\$41,625</u></u>

2o. Determinación del factor de actualización.

INPC de febrero de 2023	119.186
(÷) INPC de marzo de 2022	<u>115.979</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0277</u></u>

3o. Determinación de la deducción por efectuar derivada de la enajenación del bien.

Saldo pendiente por deducir	\$41,625
(x) Factor de actualización	<u>1.0277</u>
(=) Deducción por efectuar derivada de la enajenación del bien	<u><u>\$42,778</u></u>

COMENTARIOS

Como puede observarse, se ha respetado la disposición que obliga a deducir exclusivamente la deducción no efectuada; además, el cálculo se hizo tomando como fecha de referencia para la actualización el mes de adquisición y el último mes de la primera mitad de uso del bien, en este caso febrero.

Este procedimiento también aplica en el ejercicio en que deje de ser útil el bien para obtener los ingresos.

REFERENCIA

Artículos 31 y 35.

CASO 7

PLANTEAMIENTO

Deducción para el ejercicio de 2022, al perder, por caso fortuito o fuerza mayor, una maquinaria el 30 de agosto de 2022.

- Se depreció con base en el artículo 31.
- Se adquirió el 20 de febrero de 2021.
- Se empezó a utilizar el mismo mes de su adquisición.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2022.
- Se optó por depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.

DATOS

□ Monto original de la inversión	\$25,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 35 de la LISR	10%
□ Deducción del bien efectuada en ejercicios anteriores (antes de su actualización)	\$2,083

DESARROLLO

1o. Determinación del saldo pendiente por deducir.

Monto original de la inversión	\$25,000
(-) Deducción del bien efectuada en ejercicios anteriores	<u>2,083</u>
(=) Saldo pendiente por deducir	<u><u>\$22,917</u></u>

2o. Determinación de la deducción por efectuar derivada de la pérdida del bien.

Saldo pendiente por deducir	<u>\$22,917</u>
(=) Deducción por efectuar derivada de la pérdida del bien	<u><u>\$22,917</u></u>

COMENTARIOS

En este caso, al igual que en el de la enajenación de bienes y a efecto de calcular la deducción pendiente de aplicar, es importante restar del monto original de la inversión, la depreciación histórica sobre dicho valor sin actualizar, pues de lo contrario, se estarán restando valores actualizados cuyo efecto provocaría una menor deducción en el ejercicio en que se sufra la pérdida del bien. El importe de la pérdida por caso fortuito o fuerza mayor no se actualiza.

Cabe recordar que los bienes que se pierdan, por caso fortuito o fuerza mayor, sujetos a deducción, serán aquellos que no se reflejen en el inventario.

REFERENCIA

Artículos 31, 35 y 37.

CASO 8

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio de 2022 de un automóvil que se adquirió el 23 de enero del mismo año.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar en el mismo mes de la adquisición.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2022.
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.
- El precio de adquisición del automóvil es inferior a \$175,000.00.

DATOS

□ Valor del automóvil (sin incluir IVA)	\$150,000
□ Valor del automóvil (incluyendo IVA)	\$174,000
□ Límite de deducción de automóviles señalado en la LISR	\$175,000
□ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 34 de la LISR	25%
□ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (febrero a diciembre de 2022)	11
□ Último mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	junio de 2022
□ INPC de junio de 2022 (supuesto)	116.899
□ INPC de enero de 2022 (supuesto)	115.201

DESARROLLO

10. Comparación del valor del bien, sin incluir IVA, con el límite de deducción de automóviles señalado en la LISR.

<i>Valor del automóvil (sin incluir IVA)</i>	<i>Menor que</i>	<i>Límite de deducción de automóviles señalado en la LISR</i>
\$150,000	<	\$175,000

Nota:

Debido a que el valor del bien, sin incluir IVA (\$150,000.00), es inferior al límite de deducción de automóviles señalado en la LISR (\$175,000.00), será el primero de dichos valores el que se considerará para determinar la deducción del ejercicio correspondiente a este bien.

20. Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2022	116.899
(÷) INPC de enero de 2022	115.201
(=) Factor de actualización	<u>1.0147</u>

30. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2022.

Monto original de la inversión	\$150,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>25%</u>
(=) Depreciación anual	37,500
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	3,125
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>11</u>
(=) Depreciación del ejercicio	34,375
(x) Factor de actualización	<u>1.0147</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$34,880</u></u>

COMENTARIOS

Hemos desarrollado el presente caso a fin de mostrar el cálculo de la deducción de un automóvil que no rebasa el límite máximo permitido por la LISR para su deducción, el cual, es de \$175,000.00.

REFERENCIA

Artículos 31, 34 y 36.

CASO 9

PLANTEAMIENTO

Deducción correspondiente al ejercicio de 2022 de un automóvil que se adquirió el 23 de enero del mismo año.

- Se deprecia con base en el artículo 31.
- Se empieza a utilizar en el mismo mes de la adquisición.
- El ejercicio es enero-diciembre de 2022.
- Se opta por comenzar a depreciar en el ejercicio en que se empezó a utilizar.
- El precio de adquisición del automóvil es superior a \$175,000.00.

DATOS

❑ Valor del automóvil (sin incluir IVA)	\$200,000
❑ Valor del automóvil (incluyendo IVA)	\$232,000
❑ Límite de deducción de automóviles señalado en la LISR	\$175,000
❑ Por ciento de deducción autorizado, según el artículo 34 de la LISR	25%
❑ Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio (febrero a diciembre de 2022)	11
❑ Último mes de la primera mitad del periodo en que el bien se utilizó en el ejercicio por el que se efectúa la deducción	junio de 2022
❑ INPC de junio de 2022 (supuesto)	116.899
❑ INPC de enero de 2022 (supuesto)	115.201

DESARROLLO

1o. Comparación del valor del bien, sin incluir IVA, con el límite de deducción de automóviles señalado en la LISR.

<i>Valor del automóvil (sin incluir IVA)</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Límite de deducción de automóviles señalado en la LISR</i>
\$200,000	>	\$175,000

Nota:

Debido a que el valor del bien, sin incluir IVA (\$200,000.00), es superior al límite de deducción de automóviles señalado en la LISR (\$175,000.00), será el segundo de dichos valores el que se considerará para determinar la deducción del ejercicio correspondiente a este bien.

2o. Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2022	116.899
(÷) INPC de enero de 2022	115.201
(=) Factor de actualización	<u>1.0147</u>

3o. Determinación de la deducción correspondiente al ejercicio de 2022.

Límite de deducción de automóviles señalado en la LISR	\$175,000
(x) Por ciento de deducción autorizado	<u>25%</u>
(=) Depreciación anual	43,750
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Depreciación mensual	3,645.83
(x) Número de meses completos en que se utilizó el bien en el ejercicio	<u>11</u>
(=) Depreciación del ejercicio	40,104
(x) Factor de actualización	<u>1.0147</u>
(=) Deducción correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$40,694</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el cálculo de la deducción de un automóvil que rebasa el límite máximo permitido por la LISR para su deducción, el cual, a partir del 1o. de enero de 2016 es de \$175,000.00.

Con respecto a la deducción de gastos relacionados con automóviles parcialmente deducibles, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible respecto del valor de adquisición de los mismos.

A este respecto, el RISR indica que se entenderá por automóvil aquel vehículo terrestre para el transporte de hasta 10 pasajeros, incluido el conductor.

No se considerarán comprendidas en la definición anterior las motocicletas, ya sea de dos a cuatro ruedas.

REFERENCIA

Artículos 28, fracción II, 31, 34 y 36 de la LISR, y 3o. del RISR.

CAPITULO VII AJUSTE ANUAL POR INFLACION

Generalidades

El artículo 44 de la LISR establece que las personas morales deberán determinar, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

1. Se obtendrá el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos, de la manera siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{Suma de los saldos de los créditos o deudas al} \\ & \text{último día de cada uno de los meses del ejercicio} \\ (\div) & \text{Número de meses del ejercicio} \\ (=) & \text{Saldo promedio anual de los créditos o deudas} \end{aligned}$$

Es importante señalar que no se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

Asimismo, el artículo 86 del RISR indica que para efectos del ajuste anual por inflación, los contribuyentes podrán no considerar como deudas, las reservas complementarias para los fondos deducibles de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la LSS y de primas de antigüedad, siempre que dichas reservas tampoco se consideren como créditos para los mismos efectos.

2. Se obtendrá el factor de ajuste anual, como se indica a continuación:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del último mes del ejercicio de que se trate} \\ (\div) & \text{INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior} \\ (=) & \text{Cociente} \\ (-) & \text{Unidad} \\ (=) & \text{Factor de ajuste anual} \end{aligned}$$

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga conforme a lo siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del último mes del ejercicio de que se trate} \\ (\div) & \text{INPC del mes inmediato anterior al del primer mes} \\ & \text{del ejercicio de que se trate} \\ (=) & \text{Cociente} \\ (-) & \text{Unidad} \\ (=) & \text{Factor de ajuste anual} \end{aligned}$$

3. Por último, se determinará el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, como se indica a continuación:

- a) Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, se obtendrá el ajuste anual por inflación acumulable como sigue:

$$\begin{aligned} & \text{Saldo promedio anual de las deudas} \\ (-) & \text{Saldo promedio anual de los créditos} \\ (=) & \text{Diferencia positiva} \\ (x) & \text{Factor de ajuste anual} \\ (=) & \text{Ajuste anual por inflación acumulable} \end{aligned}$$

- b) Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, se obtendrá el ajuste anual por inflación deducible como sigue:

	Saldo promedio anual de los créditos
(-)	Saldo promedio anual de las deudas
(=)	Diferencia positiva
(x)	Factor de ajuste anual
(=)	<u>Ajuste anual por inflación deducible</u>

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valorarán a la paridad existente al primer día del mes.

Concepto de créditos

El artículo 45 de la LISR establece que se considerará crédito, el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros:

1. Los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero.
2. Las inversiones en acciones de fondos de inversión en instrumentos de deuda.
3. Las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 20 de la LISR.

Por otra parte, se señala que no se consideran créditos para los efectos del ajuste anual por inflación:

1. Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquel en que se concertó el crédito.
2. Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.
3. Los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

No será aplicable lo dispuesto en este número, tratándose de créditos otorgados por las uniones de crédito a cargo de sus socios o accionistas, que operen únicamente con sus socios o accionistas.

4. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros.
5. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.
6. Cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva. Lo dispuesto en este numeral no es aplicable a los ingresos derivados de los contratos de arrendamiento financiero por los que se ejerza la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo en los contratos de arrendamiento financiero; es decir, las cuentas por cobrar derivadas de los ingresos provenientes de la celebración de los referidos contratos sí se considerarán créditos para efectos de calcular el ajuste anual por inflación.
7. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés.
8. El efectivo en caja.

Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para los efectos del ajuste anual por inflación:

1. A partir de la fecha en la que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en la que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.
2. Hasta la fecha de su cancelación por incobrables.

Los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquel en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución,

según se trate.

Por otra parte, en relación con el IVA acreditable, éste no se debe considerar como un crédito para efectos del ajuste anual por inflación. Lo anterior, con base en el criterio normativo del SAT 28/ISR/N, el cual se transcribe a continuación:

28/ISR/N Cálculo del ajuste anual por inflación. No debe considerarse el IVA acreditable.

El ajuste anual por inflación de créditos se determina de conformidad con lo establecido por los artículos 44 y 45 de la Ley del ISR.

De conformidad con el artículo 4o. de la Ley del IVA, se entiende por impuesto acreditable el monto equivalente al IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que éste hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes que corresponda.

En este sentido, la Ley del IVA, de acuerdo con los artículos 1o., cuarto párrafo y 4o., sólo da derecho a restar, comparar o acreditar el IVA acreditable contra el IVA que el mismo contribuyente hubiera trasladado, con el objeto de determinar periódicamente un saldo a favor o impuesto a pagar; es decir, el IVA acreditable no es un concepto exigible a la autoridad fiscal y, por tanto, no constituye crédito a su favor o cuenta por cobrar.

Por ello, el IVA acreditable al no ser un crédito no debe considerarse en la determinación del ajuste anual por inflación.

Origen	Primer antecedente
6.	Oficio 325-A-VII-10973 de 3 de diciembre de 1996, a través del cual se hacen del conocimiento diversos criterios normativos.

Concepto de deudas

De acuerdo con el artículo 46 de la LISR, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras:

- 1. Las derivadas de contratos de arrendamiento financiero.
- 2. De operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la LISR.
- 3. Las aportaciones para futuros aumentos de capital.
- 4. Las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

También son deudas, los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles. Para estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

Cabe destacar que en ningún caso se considerarán deudas:

- 1. Las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 28 de la LISR.
- 2. El monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVII del artículo 28 de la LISR (capitalización delgada).

Es importante señalar que se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:

- 1. Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos siguientes y el precio o la contraprestación se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate:
 - a) Enajenación de bienes o prestación de servicios:
 - Se tenga el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

- Se reciba el bien o la prestación del servicio.
- Sea exigible total o parcialmente o se pague parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

b) Uso o goce temporal de bienes:

- Se paguen parcialmente las contraprestaciones.
- Sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe el otorgamiento.
- Se tenga el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

2. En el caso de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.

Cancelación de operaciones

Según los artículos 45 y 46 de la LISR, en el caso de la cancelación de operaciones de las cuales deriven un crédito o una deuda, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a los mismos, siempre que se trate de créditos o deudas que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Se entenderá cancelación de una operación que dio lugar a un crédito o deuda, según sea el caso (artículo 87 del RISR):

1. La devolución total o parcial de bienes.
2. El descuento o la bonificación que se otorgue sobre el precio o el valor de los bienes o servicios.
3. La nulidad, la rescisión o la resolución de los contratos de los que derive el crédito o la deuda.

Para llevar a cabo la cancelación de la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a las operaciones canceladas, se deberá observar lo siguiente (artículo 88 del RISR):

1. Si la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda ocurre antes del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en el que se concertó la operación de que se trate, los contribuyentes restarán del saldo promedio anual de los créditos o de las deudas del ejercicio en el que se acumuló el ingreso o se concertó la deuda que se cancelan, según corresponda, el saldo promedio del crédito o de la deuda del periodo en el que se consideró como crédito o como deuda para el ajuste anual por inflación.

Asimismo, cuando los créditos o deudas sean cancelados en los primeros tres meses del ejercicio siguiente, no se considerarán en el saldo promedio anual de los créditos o de las deudas, según corresponda, del ejercicio en el que se cancele la operación de que se trate.

2. Si la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda, ocurre a partir del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en el que se acumuló el ingreso o se contrajo la deuda que se cancela, los contribuyentes estarán a lo siguiente:

a) Restarán el promedio de los saldos que el crédito que se cancela haya tenido al final de cada uno de los meses que abarque el periodo comprendido desde la fecha en la que se acumuló el ingreso del cual proviene el crédito que se cancela hasta el mes en el que se cancela la operación respectiva, del saldo promedio anual de los créditos del ejercicio en el cual se cancele la operación.

b) Restarán el promedio de los saldos que la deuda que se cancela haya tenido al final de cada uno de los meses que abarque el periodo comprendido desde la fecha en la que se contrajo la deuda que se cancela hasta el mes en el que se cancela la operación respectiva, del saldo promedio anual de las deudas del ejercicio en el cual se cancele la operación.

3. El saldo promedio de los créditos o deudas que se cancelan, según corresponda, se calculará de la manera siguiente:

**Suma de los saldos al final de cada uno
de los meses que abarque el periodo
durante el cual se consideraron
como crédito o deuda**

(÷) Número de meses que abarca dicho periodo

**(=) Saldo promedio de los créditos o deudas
que se cancelan**

4. Cuando la totalidad de los créditos o deudas que se cancelan deriven de ingresos o deducciones propias de la actividad del contribuyente y no excedan del 5% del total de ingresos acumulables o deducciones autorizadas, según sea el caso, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en el que se concertó la operación de que se trate hasta aquel en el que se canceló, no será necesario efectuar la cancelación del ajuste anual por inflación antes referida.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo promedio anual de los créditos, para obtener el ajuste anual por inflación acumulable o deducible del ejercicio de 2022.

DATOS

□ **Saldos finales de los créditos de cada uno de los meses del ejercicio de 2022:**

<i>Mes</i>	<i>Saldo final</i>
Enero	\$450,000
Febrero	\$390,000
Marzo	\$460,000
Abril	\$200,000
Mayo	\$435,000
Junio	\$620,000
Julio	\$530,000
Agosto	\$520,000
Septiembre	\$440,000
Octubre	\$350,000
Noviembre	\$390,000
Diciembre	\$660,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la suma de los saldos finales de los créditos de cada uno de los meses del ejercicio.

Saldo final de los créditos de enero	\$450,000
(+) Saldo final de los créditos de febrero	390,000
(+) Saldo final de los créditos de marzo	460,000
(+) Saldo final de los créditos de abril	200,000
(+) Saldo final de los créditos de mayo	435,000
(+) Saldo final de los créditos de junio	620,000
(+) Saldo final de los créditos de julio	530,000
(+) Saldo final de los créditos de agosto	520,000
(+) Saldo final de los créditos de septiembre	440,000
(+) Saldo final de los créditos de octubre	350,000
(+) Saldo final de los créditos de noviembre	390,000
(+) Saldo final de los créditos de diciembre	<u>660,000</u>
(=) Suma de los saldos finales de los créditos de cada uno de los meses del ejercicio	<u><u>\$5'445,000</u></u>

2o. Determinación del saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022.

Suma de los saldos finales de los créditos de cada uno de los meses del ejercicio	\$5'445,000
(÷) Número de meses del ejercicio	<u>12</u>
(=) Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	<u><u>\$453,750</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el saldo promedio anual de los créditos del ejercicio. Dicho saldo se utilizará para obtener el ajuste anual por inflación acumulable o deducible del ejercicio.

REFERENCIA

Artículos 44 y 45.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo promedio anual de las deudas, para obtener el ajuste anual por inflación acumulable o deducible del ejercicio de 2022.

DATOS

□ Saldos finales de las deudas de cada uno de los meses del ejercicio de 2022:

<i>Mes</i>	<i>Saldo final</i>
Enero	\$360,000
Febrero	\$410,000
Marzo	\$320,000
Abril	\$270,000
Mayo	\$125,000
Junio	\$480,000
Julio	\$310,000
Agosto	\$490,000
Septiembre	\$510,000
Octubre	\$350,000
Noviembre	\$525,000
Diciembre	\$590,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la suma de los saldos finales de las deudas de cada uno de los meses del ejercicio.

Saldo final de las deudas de enero	\$360,000
(+) Saldo final de las deudas de febrero	410,000
(+) Saldo final de las deudas de marzo	320,000
(+) Saldo final de las deudas de abril	270,000
(+) Saldo final de las deudas de mayo	125,000
(+) Saldo final de las deudas de junio	480,000
(+) Saldo final de las deudas de julio	310,000
(+) Saldo final de las deudas de agosto	490,000
(+) Saldo final de las deudas de septiembre	510,000
(+) Saldo final de las deudas de octubre	350,000
(+) Saldo final de las deudas de noviembre	525,000
(+) Saldo final de las deudas de diciembre	<u>590,000</u>
(=) Suma de los saldos finales de las deudas de cada uno de los meses del ejercicio	<u><u>\$4'740,000</u></u>

2o. Determinación del saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022.

Suma de los saldos finales de las deudas de cada uno de los meses del ejercicio	\$4'740,000
(÷) Número de meses del ejercicio	<u>12</u>
(=) Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2021	<u><u>\$395,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el saldo promedio anual de las deudas del ejercicio. Dicho saldo se utilizará para obtener el ajuste anual por inflación acumulable o deducible del ejercicio.

REFERENCIA

Artículos 44 y 46.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del ajuste anual por inflación acumulable, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

□ Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	\$388,000
□ Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	\$290,000
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Determinación de la diferencia entre el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos.

Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	\$388,000
(-) Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	<u>290,000</u>
(=) Diferencia	<u>\$98,000</u>

2o. Determinación del factor de ajuste anual.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Cociente	1.0354
(-) Unidad	<u>1</u>
(=) Factor de ajuste anual	<u>0.0354</u>

3o. Determinación del ajuste anual por inflación acumulable, correspondiente al ejercicio de 2022.

Diferencia entre el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos	\$98,000
(x) Factor de ajuste anual	<u>0.0354</u>
(=) Ajuste anual por inflación acumulable, correspondiente al ejercicio de 2022	<u>\$3,469</u>

COMENTARIOS

Se ilustró el procedimiento para determinar el ajuste anual por inflación acumulable, el cual se sumará a los demás ingresos que se obtengan en el ejercicio.

Es importante que se utilice un registro especial para estos cálculos en caso de que el contribuyente se encuentre sujeto a revisiones de auditoría interna, externa o practicada por las autoridades fiscales.

REFERENCIA

Artículos 18, fracción X, y 44.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del ajuste anual por inflación deducible, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

□ Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022 (véase el caso 1)	\$453,750
□ Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022 (véase el caso 2)	\$395,000
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Determinación de la diferencia entre el saldo promedio anual de los créditos y el saldo promedio anual de las deudas.

Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	\$453,750
(-) Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	<u>395,000</u>
(=) Diferencia	<u><u>\$58,750</u></u>

2o. Determinación del factor de ajuste anual.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Cociente	1.0354
(-) Unidad	<u>1</u>
(=) Factor de ajuste anual	<u><u>0.0354</u></u>

3o. Determinación del ajuste anual por inflación deducible, correspondiente al ejercicio de 2022.

Diferencia entre el saldo promedio anual de los créditos y el saldo promedio anual de las deudas	\$58,750
(x) Factor de ajuste anual	<u>0.0354</u>
(=) Ajuste anual por inflación deducible, correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$2,080</u></u>

COMENTARIOS

Se ilustró el procedimiento para determinar el ajuste anual por inflación deducible, el cual se sumará a las demás deducciones autorizadas del ejercicio.

Resulta conveniente que se utilice un registro especial para estos cálculos en caso de que el contribuyente esté sujeto a revisiones de auditoría interna, externa o practicada por las autoridades fiscales.

REFERENCIA

Artículos 25, fracción VIII, y 44.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación del ajuste anual por inflación acumulable de un contribuyente cuyo ejercicio es irregular, comprende de mayo a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	\$260,000
□ Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	\$220,000
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de abril de 2022 (supuesto)	116.138

DESARROLLO

1o. Determinación de la diferencia entre el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos.

Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	\$260,000
(-) Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	<u>220,000</u>
(=) Diferencia	<u><u>\$40,000</u></u>

2o. Determinación del factor de ajuste anual.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de abril de 2022	<u>116.138</u>
(=) Cociente	1.0246
(-) Unidad	<u>1</u>
(=) Factor de ajuste anual	<u><u>0.0246</u></u>

3o. Determinación del ajuste anual por inflación acumulable, correspondiente al ejercicio de 2022.

Diferencia entre el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos	\$40,000
(x) Factor de ajuste anual	<u>0.0246</u>
(=) Ajuste anual por inflación acumulable, correspondiente al ejercicio de 2022	<u><u>\$984</u></u>

COMENTARIOS

Se indica la mecánica que deberán observar las personas morales que tengan un ejercicio irregular menor de 12 meses, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable.

Vale la pena indicar que el saldo promedio anual de las deudas y créditos del ejercicio de 2022, se determinó sumando los saldos finales de los meses de mayo a diciembre de dicho año y dividiendo el resultado entre ocho, que es el número de meses que comprende el ejercicio irregular.

REFERENCIA

Artículo 44.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Determinación del ajuste anual por inflación deducible de un contribuyente cuyo ejercicio es irregular, comprende de agosto a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	\$305,000
□ Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	\$274,000
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169

DESARROLLO

1o. Determinación de la diferencia entre el saldo promedio anual de los créditos y el saldo promedio anual de las deudas.

Saldo promedio anual de los créditos del ejercicio de 2022	\$305,000
(-) Saldo promedio anual de las deudas del ejercicio de 2022	<u>274,000</u>
(=) Diferencia	<u>\$31,000</u>

2o. Determinación del factor de ajuste anual.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de julio de 2022	<u>117.169</u>
(=) Cociente	1.0156
(-) Unidad	<u>1</u>
(=) Factor de ajuste anual	<u>0.0156</u>

3o. Determinación del ajuste anual por inflación deducible, correspondiente al ejercicio de 2022.

Diferencia entre el saldo promedio anual de los créditos y el saldo promedio anual de las deudas	\$31,000
(x) Factor de ajuste anual	<u>0.0156</u>
(=) Ajuste anual por inflación deducible, correspondiente al ejercicio de 2022	<u>\$484</u>

COMENTARIOS

Se indica la mecánica que deberán observar las personas morales que tengan un ejercicio irregular menor de 12 meses, para determinar el ajuste anual por inflación deducible.

Conviene señalar que el saldo promedio anual de los créditos y deudas del ejercicio de 2019, se determinó sumando los saldos finales de los meses de agosto a diciembre de dicho año y dividiendo el resultado entre cinco, que es el número de meses que comprende el ejercicio irregular.

REFERENCIA

Artículo 44.

CASO 7

PLANTEAMIENTO

Cancelación del ajuste anual por inflación de un crédito, por anular la operación que le dio origen, dentro del mismo ejercicio en el que se concertó la operación.

DATOS

❑ Fecha en que se acumuló el ingreso del cual proviene el crédito	20 de febrero de 2022
❑ Fecha de cancelación de la operación que dio origen al crédito	19 de agosto de 2022
❑ Periodo del ejercicio	enero-diciembre de 2022
❑ Saldo final del crédito en los meses siguientes:	
• Febrero de 2022	\$4,000
• Marzo de 2022	\$4,000
• Abril de 2022	\$4,000
• Mayo de 2022	\$4,000
• Junio de 2022	\$4,000
• Julio de 2022	\$4,000
❑ Número de meses del ejercicio en los que se consideró el saldo final del crédito cancelado	6

DESARROLLO

1o. Determinación de la suma de los saldos finales mensuales del crédito cancelado durante el ejercicio de 2022.

Saldo final del crédito en febrero	\$4,000
(+) Saldo final del crédito en marzo	4,000
(+) Saldo final del crédito en abril	4,000
(+) Saldo final del crédito en mayo	4,000
(+) Saldo final del crédito en junio	4,000
(+) Saldo final del crédito en julio	<u>4,000</u>
(=) Suma de los saldos finales mensuales del crédito cancelado durante el ejercicio de 2022	<u><u>\$24,000</u></u>

2o. Determinación del saldo promedio anual del crédito cancelado durante 2022.

Suma de los saldos finales mensuales del crédito cancelado durante el ejercicio de 2022	\$24,000
(÷) Número de meses del ejercicio en los que se consideró el saldo final del crédito cancelado	<u>6</u>
(=) Saldo promedio anual del crédito cancelado durante 2022	<u><u>\$4,000</u></u>

Nota:

Este saldo promedio anual del crédito cancelado durante 2020, se deberá restar del saldo promedio anual de los demás créditos del ejercicio de 2022.

COMENTARIOS

Cuando la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda ocurra dentro del mismo ejercicio en el que

se concertó la operación de que se trate, se restará del saldo promedio anual de los créditos o de las deudas del ejercicio en el que se acumuló el ingreso o se concertó la deuda que se cancelan, según corresponda, el saldo promedio anual del crédito o de la deuda del periodo en el que se consideró como crédito o como deuda.

El saldo promedio de los créditos o deudas que se cancelan, según corresponda, se calculará dividiendo la suma de los saldos finales de cada uno de los meses que abarque el periodo durante el cual se consideraron como crédito o deuda, entre el número de meses que abarque dicho periodo.

Cuando la totalidad de los créditos o deudas que se cancelan deriven de ingresos o de deducciones propias de la actividad del contribuyente y no excedan del 5% del total de ingresos acumulables o deducciones autorizadas, según sea el caso, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en que se concertó la operación de que se trate hasta el mes en el que se canceló, no será necesario efectuar la cancelación del ajuste anual por inflación.

El mismo procedimiento ejemplificado en este caso práctico deberá seguirse cuando la operación cancelada sea una deuda.

REFERENCIA

Artículos 45 y 46 de la LISR, así como 88 del RISR.

CASO 8

PLANTEAMIENTO

Cancelación del ajuste anual por inflación de una deuda, por anular la operación que le dio origen, antes del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en que se concertó dicha operación.

DATOS

□ Fecha en que se concertó la deuda	20 de octubre de 2022
□ Fecha de cancelación de la operación que dio origen a la deuda	15 de marzo de 2023
□ Periodo del ejercicio	enero-diciembre de 2022
□ Saldo final de la deuda en los meses siguientes:	
• Octubre de 2022	\$5,000
• Noviembre de 2022	\$5,000
• Diciembre de 2022	\$5,000
• Enero de 2023	\$5,000
• Febrero de 2023	\$5,000
□ Número de meses del ejercicio de 2022 en los que se consideró el saldo final de la deuda cancelada	3

DESARROLLO

1o. Determinación de la suma de los saldos finales mensuales de la deuda cancelada durante el ejercicio de 2022.

Saldo final de la deuda en octubre	\$5,000
(+) Saldo final de la deuda en noviembre	5,000
(+) Saldo final de la deuda en diciembre	<u>5,000</u>
(=) Suma de los saldos finales mensuales de la deuda cancelada durante el ejercicio de 2022	<u>\$15,000</u>

2o. Determinación del saldo promedio anual de la deuda cancelada durante 2022.

Suma de los saldos finales mensuales de la deuda cancelada durante el ejercicio de 2022	\$15,000
(÷) Número de meses del ejercicio en los que se consideró el saldo final de la deuda cancelada	<u>3</u>
(=) Saldo promedio anual de la deuda cancelada durante 2022	<u>\$5,000</u>

Nota:

Este saldo promedio anual de la deuda cancelada, se deberá restar del saldo promedio anual de las demás deudas del ejercicio de 2022.

COMENTARIOS

Cuando la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda ocurre antes del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en el que se concertó la operación de que se trate, los contribuyentes restarán del saldo promedio anual de los créditos o de las deudas del ejercicio en el que se acumuló el ingreso o se concertó la deuda que se cancela, según corresponda, el saldo promedio del crédito o de la deuda del periodo en el que se consideró como crédito o como deuda para el ajuste anual por inflación.

Asimismo, cuando los créditos o deudas sean cancelados en los primeros tres meses del ejercicio siguiente, no se considerarán en el saldo promedio anual de los créditos o de las deudas, según corresponda, del ejercicio en el que se cancele la operación de que se trate. Por lo anterior, en el caso que nos ocupa, para determinar el saldo promedio anual de

las deudas correspondiente al ejercicio de 2020, no se considerarán los saldos finales que tuvo la deuda cancelada en los meses de enero y febrero de dicho año.

Cuando la totalidad de los créditos o deudas que se cancelan deriven de ingresos o deducciones propias de la actividad del contribuyente y no excedan del 5% del total de ingresos acumulables o deducciones autorizadas, según sea el caso, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en que se concertó la operación de que se trate y hasta el mes en el que se canceló, no será necesario efectuar la cancelación del ajuste anual por inflación.

El mismo procedimiento ejemplificado en este caso práctico deberá seguirse cuando la operación cancelada sea un crédito.

REFERENCIA

Artículos 45 y 46 de la LISR, así como 88 del RISR.

CASO 9

PLANTEAMIENTO

Cancelación del ajuste anual por inflación de un crédito, por anular la operación que le dio origen, a partir del cuarto mes del ejercicio siguiente a aquel en que se concertó dicha operación.

DATOS

❑ Fecha en que se acumuló el ingreso del cual proviene el crédito	6 de noviembre de 2022
❑ Fecha de cancelación de la operación que dio origen al crédito	23 de abril de 2023
❑ Periodo del ejercicio	enero-diciembre de 2022
❑ Saldo final del crédito en los meses siguientes:	
• Noviembre de 2022	\$6,000
• Diciembre de 2022	\$6,000
• Enero de 2023	\$6,000
• Febrero de 2023	\$6,000
• Marzo de 2023	\$6,000
❑ Número de meses del periodo en los que se consideró el saldo final del crédito cancelado	5

DESARROLLO

1o. Determinación de la suma de los saldos finales mensuales del crédito cancelado durante el periodo en el cual se consideró como crédito.

Saldo final del crédito en noviembre de 2022	\$6,000
(+) Saldo final del crédito en diciembre de 2022	6,000
(+) Saldo final del crédito en enero de 2023	6,000
(+) Saldo final del crédito en febrero de 2023	6,000
(+) Saldo final del crédito en marzo de 2023	<u>6,000</u>
(=) Suma de los saldos finales mensuales del crédito cancelado durante el periodo en el cual se consideró como crédito	<u>\$30,000</u>

2o. Determinación del saldo promedio anual del crédito cancelado durante el periodo en el cual se consideró como crédito.

Suma de los saldos finales mensuales del crédito cancelado durante el periodo en el cual se consideró como crédito	\$30,000
(÷) Número de meses del periodo en los que se consideró el saldo final del crédito cancelado	<u>5</u>
(=) Saldo promedio anual del crédito cancelado durante el periodo en el cual se consideró como crédito	<u>\$6,000</u>

Nota:

Este saldo promedio anual del crédito cancelado se deberá restar del saldo promedio anual de los demás créditos del ejercicio de 2023.

COMENTARIOS

Cuando la cancelación de la operación que dio lugar a un crédito o a una deuda ocurre a partir del cuarto mes del ejercicio

siguiente a aquel en el que se acumuló el ingreso o se contrajo la deuda que se cancela, los contribuyentes restarán el promedio de los saldos que el crédito o la deuda que se cancela haya tenido al final de cada uno de los meses que abarque el periodo comprendido desde la fecha en la que se acumuló el ingreso del cual proviene el crédito que se cancela o desde la fecha en que se contrajo la deuda y hasta el mes en el que se cancela la operación respectiva, del saldo promedio anual de los créditos o deudas del ejercicio en el cual se cancele la operación.

Cuando la totalidad de los créditos o deudas que se cancelan deriven de ingresos o deducciones propias de la actividad del contribuyente y no excedan del 5% del total de ingresos acumulables o deducciones autorizadas, según sea el caso, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en que se concertó la operación de que se trate hasta el mes en el que se canceló, no será necesario efectuar la cancelación del ajuste anual por inflación.

El mismo procedimiento ejemplificado en este caso práctico deberá seguirse cuando la operación cancelada sea una deuda.

REFERENCIA

Artículos 45 y 46 de la LISR, así como 88 del RISR.

CAPITULO VIII COSTO DE LO VENDIDO

Generalidades

De acuerdo con el artículo 25, fracción II, de la LISR, las personas morales del régimen general de ley podrán efectuar la deducción del costo de lo vendido.

Dicha deducción se determinará considerando los lineamientos siguientes, según el artículo 39 de la citada Ley:

1. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

A este respecto es importante destacar lo siguiente:

- a) Según el artículo 78 del RISR, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos será el que se determine en los términos de los párrafos segundo y tercero del artículo 39 de la LISR.
- b) El artículo 79 del RISR establece que los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:
 - Aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas.
 - Los costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías.
 - Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista una diferencia entre el costo histórico y el que se haya predeterminado, la variación que resulte deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo ejercicio. En el caso de que la diferencia sea menor a 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate, según corresponda.

El cálculo de los costos predeterminados antes señalado, se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.

2. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.
3. Para determinar el costo de lo vendido de las mercancías, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el RISR (artículo 39 de la LISR).
4. En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido (artículo 39 de la LISR).

En relación con lo anterior, se debe tener en consideración que en la LISR no se describe en qué consiste el sistema de costeo absorbente, ni las bases para aplicarlo (costos históricos o costos predeterminados), por lo que, en nuestra opinión y para estos efectos, se debe observar lo señalado en el boletín C-4 de las Normas de Información Financiera, publicadas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, AC.

Elementos que conforman el costo de ventas fiscal

La LISR identifica los elementos que debe incluir el costo de lo vendido de conformidad con el tipo de actividades que desarrollan las personas morales del régimen general, a saber:

1. Contribuyentes que realizan actividades comerciales.
2. Contribuyentes que realizan actividades distintas a las comerciales.

Por lo anterior, para establecer los elementos que deben incluirse en el costo de ventas fiscal, debemos considerar la actividad que realiza el contribuyente.

Costo de ventas en actividades comerciales

El artículo 39 de la LISR señala que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente:

1. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
2. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Costo de ventas en actividades distintas a las comerciales

Según el artículo 39 de la LISR, los contribuyentes que realicen actividades distintas a las comerciales antes mencionadas, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente:

1. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
2. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
4. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios.

Ahora bien, cuando los conceptos mencionados guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Asimismo, para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

En relación con lo anterior, es importante señalar lo siguiente:

1. Las empresas que realizan actividades distintas a las comerciales antes señaladas se encuentran en desventaja en relación con las empresas que llevan a cabo dichas actividades, dado que deben deducir los salarios y las inversiones que se encuentren directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios, en el ejercicio en que se enajenen los bienes que producen o se obtengan los ingresos por los servicios que prestan.

En nuestra opinión, para que se evitara esta situación, se debieron equiparar los elementos del costo en ambas actividades, como sigue:

<i>Actividades comerciales</i>	<i>Actividades distintas a las comerciales</i>
1. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.	1. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
2. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.	2. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

2. Por lo que respecta a los conceptos que guardan una relación indirecta con la producción, la LISR no establece lineamientos para determinar la “importancia” para que los mismos se consideren en el costo de ventas o no, por lo que se deja latente la posibilidad para que las autoridades fiscales la consideren de manera distinta a cómo la consideraron los contribuyentes y, por tanto, puedan determinar diferencias en el cálculo del costo de lo vendido.
3. Por último, el artículo 80 del RISR establece que los contribuyentes que realicen tanto actividades comerciales como actividades distintas a las comerciales, para determinar el costo de lo vendido deducible considerarán únicamente las partidas que correspondan a cada actividad que desarrollen.

Métodos para la valuación de inventarios

De acuerdo con el artículo 41 de la LISR, los contribuyentes, para obtener el costo de lo vendido, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

1. PEPS.
2. Costo identificado.
3. Costo promedio.
4. Detallista.

Métodos PEPS y costo promedio

Según el artículo 41 de la LISR, cuando se opte por utilizar el método PEPS, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se puedan llevar en forma monetaria (PEPS monetario).

Ahora bien, el artículo 83 del RISR establece facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Método de costo identificado

El artículo 41 de la LISR señala que los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Método detallista

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista, deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio, determinado conforme al artículo 84 del RISR; sin embargo, esta opción no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios perpetuos.

Periodo en que se utilizará el mismo método

Una vez elegido el método para valorar los inventarios de conformidad con el artículo 41 de la LISR, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

Otras consideraciones

1. Cuando los contribuyentes, para efectos contables, utilicen un método distinto a los señalados en el artículo 41 de la LISR, podrán seguir utilizándolo para valorar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de ley.

Cabe destacar que la ley no prevé el procedimiento a seguir cuando un contribuyente lleve un método de los que se mencionan en dicho ordenamiento para efectos contables, digamos costo promedio, y para efectos fiscales se lleve otro método de los que también autoriza la LISR, digamos PEPS. En nuestra opinión, no se deberá llevar un registro de la diferencia que se genere por ambos métodos, aunque sería recomendable llevarlo.

2. La cantidad que se determine en los términos del numeral 1 anterior, no será acumulable o deducible.
3. Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Modificaciones al valor de los inventarios (pérdidas)

En términos fiscales, las pérdidas de valor de los inventarios se deben tratar de la manera siguiente:

1. El artículo 27, fracción XX, de la LISR, establece que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se debe deducir de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el RISR.

Cabe señalar que los contribuyentes podrán efectuar la deducción señalada, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, dedicadas a la atención de

requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el RISR.

2. Según el artículo 42 de la LISR, cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo con lo siguiente:
 - a) El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
 - b) El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
 - c) El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

En los casos anteriores, se deben realizar ajustes que se cargarán a los resultados del ejercicio.

Es importante señalar que cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada, en lugar de observar lo antes mencionado para determinar los ajustes al inventario, se deberán utilizar cualquiera de los métodos siguientes:

1. Método de precio comparable no controlado.
2. Método de precio de reventa.
3. Método de costo adicionado.

Por último, los contribuyentes que estén obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o hubiesen optado por hacerlo en los términos del artículo 32-A del CFF, o hayan estado obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del citado Código, deberán informar en el dictamen o en la declaración informativa, según se trate, el costo de las mercancías que consideraron de conformidad con los valores establecidos en este tema y, en el caso de los demás contribuyentes deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Contratos de arrendamiento financiero

Según el artículo 40 de la LISR, los contribuyentes que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2022, de una persona moral que realiza actividades comerciales.

- Para efectos prácticos, no se establece método de valuación de inventarios, porque el cálculo del costo deducible es global.
- Se incluye inventario inicial.

DATOS

□ Inventario inicial (incluye sólo mercancías adquiridas durante 2021)	\$150,000
De los inventarios adquiridos a partir del 1o. de enero de 2022:	
□ Adquisiciones de mercancías	\$1'200,000
□ Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de mercancías, efectuados en el ejercicio	\$160,000
□ Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas	\$80,000
□ Inventario final	\$240,000

DESARROLLO

1o. Determinación de las adquisiciones netas de mercancías.

Adquisiciones de mercancías	\$1'200,000
(-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de mercancías, efectuados en el ejercicio	<u>160,000</u>
(=) Adquisiciones netas de mercancías	<u>\$1'040,000</u>

2o. Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2022, de una persona moral que realiza actividades comerciales.

Inventario inicial	\$150,000
(+) Adquisiciones netas de mercancías	1'040,000
(+) Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas	80,000
(-) Inventario final	<u>240,000</u>
(=) Monto de la deducción por costo de lo vendido	<u>\$1'030,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra la manera de determinar el costo de lo vendido deducible de las empresas que se dediquen a realizar actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías.

En este caso práctico, el cálculo de dicho costo se hizo de manera global sin mostrar ningún método de valuación de inventarios para determinarlo.

REFERENCIA

Artículo 39.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2022, de una persona moral que realiza actividades industriales.

- Para efectos prácticos no se establece método de valuación de inventarios, porque el cálculo del costo deducible es global.
- Se incluyen inventarios iniciales.

DATOS

❑ Adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$360,000
❑ Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuados en el ejercicio	\$70,000
❑ Gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	\$150,000
❑ Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	\$30,000
❑ Inventario inicial de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$100,000
❑ Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de mercancías	\$140,000
❑ Deducción de las inversiones relacionadas directamente con la producción de mercancías	\$90,000
❑ Inventario final de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$180,000

DESARROLLO

10. Determinación de las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados.

Adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$360,000
(-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuados en el ejercicio	<u>70,000</u>
(=) Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	<u>\$290,000</u>

20. Determinación de los gastos netos relacionados directamente con la producción de mercancías.

Gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	\$150,000
(-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	<u>30,000</u>
(=) Gastos netos relacionados directamente con la producción de mercancías	<u>\$120,000</u>

30. Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2022, de una persona moral que realiza actividades industriales.

Inventario inicial de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$100,000
(+) Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	290,000
(+) Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de mercancías	140,000
(+) Gastos netos relacionados directamente con la producción de mercancías	120,000
(+) Deducción de las inversiones relacionadas directamente con la producción de mercancías	90,000
(-) Inventario final de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	<u>180,000</u>
(=) Monto de la deducción por costo de lo vendido	<u>\$560,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra la manera de determinar el costo de lo vendido deducible de las empresas que se dediquen a realizar actividades distintas a las comerciales.

En este caso práctico, el cálculo de dicho costo se hizo de manera global sin mostrar ningún método de valuación de inventarios para determinarlo.

REFERENCIA

Artículo 39.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Se desea determinar el costo de ventas fiscal mediante los métodos de valuación PEPS y costo promedio.

DATOS

□ Compras realizadas en el ejercicio:

<i>Concepto</i>	<i>Unidades adquiridas</i>	<i>Precio unitario</i>	<i>Monto de la compra</i>
Lote 1	25	\$2,500	\$62,500
Lote 2	20	\$2,650	\$53,000
Lote 3	15	\$2,800	\$42,000
Total	60		\$157,500

OPERACIONES

1. Primera venta: 30 unidades.

2. Segunda venta: 20 unidades.

DESARROLLO

1o. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método PEPS.

a) De la primera venta.

	Lote 1	Lote 2	Totales
Unidades	25	5	30
(x) Precio unitario	<u>\$2,500</u>	<u>\$2,650</u>	
(=) Costo de la primera venta	<u><u>\$62,500</u></u>	<u><u>\$13,250</u></u>	<u><u>\$75,750</u></u>

Nota:

Como se observa, lo primero que entró al almacén es lo primero que se vende.

b) De la segunda venta.

	Lote 2	Lote 3	Totales
Unidades	15	5	20
(x) Precio unitario	<u>\$2,650</u>	<u>\$2,800</u>	
(=) Costo de la segunda venta	<u><u>\$39,750</u></u>	<u><u>\$14,000</u></u>	<u><u>\$53,750</u></u>

c) Total del costo de ventas fiscal mediante PEPS.

Costo de la primera venta	\$75,750
(+) Costo de la segunda venta	<u>53,750</u>
(=) Total del costo de ventas fiscal mediante PEPS	<u><u>\$129,500</u></u>

20. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método de costo promedio.

a) Cálculo del costo unitario promedio.

Total de las compras	\$157,500
(÷) Unidades adquiridas	60
(=) Costo unitario promedio	<u>\$2,625</u>

b) Costo de la primera venta.

Unidades vendidas	30
(x) Costo unitario promedio	2,625
(=) Costo de la primera venta	<u>\$78,750</u>

c) Costo de la segunda venta.

Unidades vendidas	20
(x) Costo unitario promedio	2,625
(=) Costo de la segunda venta	<u>\$52,500</u>

d) Total del costo de ventas fiscal mediante costo promedio.

Costo de la primera venta	\$78,750
(+) Costo de la segunda venta	52,500
(=) Total del costo de ventas fiscal mediante costo promedio	<u>\$131,250</u>

30. Comparación del costo de ventas fiscal obtenido mediante los dos métodos.

<i>PEPS</i>	<i>Promedio</i>
\$129,500	\$131,250

COMENTARIOS

Cuando se utilizan los métodos de valuación PEPS o de costo promedio, en términos generales, se tienen los efectos siguientes:

- 1. Si se utiliza el método PEPS, el costo de ventas se encuentra valuado a los precios de adquisición de las primeras compras efectuadas, por lo que la deducción en el ejercicio será inferior a la que se hubiera obtenido conforme al otro método.
- 2. El costo promedio es superior al método PEPS.

Por lo anterior, cada empresa deberá evaluar qué método le conviene para determinar su costo de ventas fiscal.

REFERENCIA

Artículo 41.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método de costo identificado.

DATOS

□ Compras en el ejercicio:

	<i>Automóvil 1</i>	<i>Automóvil 2</i>	<i>Automóvil 3</i>
Precio de compra	\$50,000	\$80,000	\$90,000
(+) Seguro de transporte	2,000	5,000	3,000
(+) Fletes	<u>3,000</u>	<u>4,000</u>	<u>3,000</u>
(=) Costo de adquisición	<u>\$55,000</u>	<u>\$89,000</u>	<u>\$96,000</u>

OPERACIONES

En el ejercicio se vendieron los automóviles 1 y 3.

DESARROLLO

10. Determinación del costo de ventas fiscal por el método de costo identificado.

Costo de adquisición del automóvil 1	\$55,000
(+) Costo de adquisición del automóvil 3	<u>96,000</u>
(=) Total del costo de ventas fiscal mediante costo identificado	<u>\$151,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra la determinación del costo de lo vendido, utilizando el método de costo identificado. Cabe destacar que este método lo deberán utilizar los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00.

REFERENCIA

Artículo 41.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método detallista.

DATOS

	Mercancía 1	Mercancía 2	Mercancía 3
Precio de venta	\$500	\$550	\$490
Por ciento de margen de utilidad bruta	10%	20%	15%
Unidades vendidas	50	30	50

DESARROLLO

1o. Determinación del costo de ventas fiscal por el método de detallistas.

a) Cálculo del importe del margen de utilidad bruta.

	Mercancía 1	Mercancía 2	Mercancía 3
Unidades vendidas	50	30	50
(x) Precio de venta	<u>\$500</u>	<u>\$550</u>	<u>\$490</u>
(=) Ventas totales	25,000	16,500	24,500
(x) Por ciento de margen de utilidad bruta	<u>10%</u>	<u>20%</u>	<u>15%</u>
(=) Importe del margen de utilidad bruta	<u>\$2,500</u>	<u>\$3,300</u>	<u>\$3,675</u>

b) Cálculo del costo de ventas fiscal con el método de detallistas.

	Mercancía 1	Mercancía 2	Mercancía 3	Total
Ventas totales	\$25,000	\$16,500	\$24,500	
(-) Importe del margen de utilidad bruta	<u>2,500</u>	<u>3,300</u>	<u>3,675</u>	
(=) Costo de ventas fiscal con el método de detallistas	<u>\$22,500</u>	<u>\$13,200</u>	<u>\$20,825</u>	<u>\$56,525</u>

COMENTARIOS

Se muestra la determinación del costo de lo vendido, utilizando el método detallista. Este método, por lo general, lo utilizan las tiendas departamentales que venden sus productos al menudeo.

REFERENCIA

Artículo 41.

CAPITULO IX ISR POR PAGO DE DIVIDENDOS

Generalidades

El artículo 10 de la LISR establece que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades, deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la mecánica siguiente:

Dividendos o utilidades distribuidos

- (x) Factor de 1.4286 (para 2022)
- (=) Resultado
- (x) Tasa del 30% (para 2022)
- (=) ISR sobre dividendos

Es importante señalar que tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

No se estará obligado al pago del impuesto sobre dividendos cuando los mismos provengan de la Cufin.

El impuesto sobre dividendos se pagará además del impuesto del ejercicio, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

Cuando las personas morales distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto mencionado, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo con lo siguiente:

1. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto sobre dividendos.
2. El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al numeral anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos.
3. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio, un monto igual a este último.
4. Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto sobre dividendos, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.
5. En el ejercicio en el que acrediten el impuesto sobre dividendos, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor de 0.4286 (para 2020).

Para los efectos anteriores, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la PTU pagada por las empresas.

Las personas morales que distribuyan los conceptos siguientes que se asimilan a dividendos o utilidades, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades, aplicando sobre los mismos, la tasa del 30%, el cual tendrá el carácter de definitivo:

1. Los intereses referidos en los artículos 85 y 123 de la LGSM y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
2. Los préstamos a socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los requisitos mencionados en el artículo 140, fracción II, de la LISR.

Respecto al párrafo anterior, se recomienda leer el contenido del criterio normativo 9/ISR/N denominado “ISR por dividendos o utilidades. Casos en los cuales las personas morales no deberán calcular el impuesto por los montos que se consideran dividendos o utilidades distribuidos”.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto por enterar en el pago de dividendos que efectuó una sociedad mercantil en mayo de 2022.

- Existe un saldo inferior al pago de dividendos en la Cufin.

DATOS

□ Importe de los dividendos pagados	\$250,000
□ Saldo de la Cufin	\$107,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la cantidad sujeta al pago del impuesto.

Dividendos pagados	\$250,000
(-) Cufin	<u>107,000</u>
(=) Dividendos pagados que no provienen de la Cufin (cantidad sujeta al pago del impuesto)	<u>\$143,000</u>

2o. Determinación del impuesto por enterar.

Cantidad sujeta al pago del impuesto	\$143,000
(x) Factor para determinar la base del impuesto	<u>1.4286</u>
(=) Base del impuesto	204,290
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Impuesto por enterar	<u>\$61,287</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el impuesto sobre los dividendos que no provienen de la Cufin.

REFERENCIA

Artículo 10.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto por enterar en el pago de dividendos que efectuó una sociedad mercantil en agosto de 2022.

- Existe un saldo superior al pago de dividendos en la Cufin.

DATOS

□ Importe de los dividendos pagados	\$250,000
□ Saldo de la Cufin	\$320,000

DESARROLLO

10. Determinación de la cantidad sujeta al pago del impuesto.

Dividendos pagados	\$250,000
(-) Cufin	<u>320,000</u>
(=) Dividendos pagados que no provienen de la Cufin (cantidad sujeta al pago del impuesto)	<u><u>\$0</u></u>

Nota:

Debido a que el total de los dividendos distribuidos provienen de la Cufin, éstos no se encuentran sujetos al pago del ISR, por lo que no será necesario realizar el procedimiento ejemplificado en el punto 2 del caso práctico anterior.

COMENTARIOS

Se señala el efecto que se da cuando existe saldo en la Cufin superior al pago de dividendos, es decir, se trata de dividendos cuyas utilidades que los propician ya fueron objeto del ISR, en un claro ejemplo de transparencia fiscal.

REFERENCIA

Artículo 10.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto por enterar en los préstamos a los socios o accionistas de una sociedad mercantil y que la LISR asimila a dividendos.

- No existe saldo en la Cufin.

DATOS

□ Monto de los préstamos otorgados a los socios o accionistas	\$50,000
□ Saldo de la Cufin	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto por enterar.

Monto de los préstamos otorgados a los socios o accionistas	\$50,000
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Impuesto por enterar	<u>\$15,000</u>

COMENTARIOS

Esta es la forma en la que las personas morales que otorguen préstamos a sus socios o accionistas deberán calcular el impuesto correspondiente a estos, cuando dichos préstamos no cumplan con los requisitos siguientes:

1. Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
2. Que se pacten a plazo menor de un año.
3. Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
4. Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

Según el criterio normativo del SAT 51/ISR/N, los préstamos a socios y accionistas no provienen de la Cufin.

Ello es así por las razones siguientes:

- a) La fracción II del artículo 140 de la LISR considera como dividendos o utilidades distribuidos, los préstamos efectuados a socios o accionistas que no reúnan los requisitos indicados en la citada disposición.
- b) En los términos del artículo 10 de la LISR, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de la Cufin, deberán calcular el ISR que corresponda.
- c) Derivado de que la aplicación de los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos del artículo 140, fracción II de la LISR, no provienen de la Cufin, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 10 de tal Ley.

El mismo tratamiento ejemplificado en este caso se dará a los intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la LGSM y a las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

REFERENCIA

Artículos 10, 140, fracciones I y II de la LISR, y criterio normativo del SAT 51/ISR/N.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR por pagar del ejercicio de 2022 a cargo de una persona moral que distribuyó dividendos en 2021 y como consecuencia de ello pagó impuesto sobre los mismos.

DATOS

□ Impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos	\$45,000
□ ISR a cargo del ejercicio de 2022	\$20,000

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto por acreditar en el mismo ejercicio.

<i>Impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos</i>	<i>Igual a</i>	<i>Impuesto por acreditar en el mismo ejercicio</i>
\$45,000	=	\$45,000

2o. Determinación del ISR por pagar del ejercicio de 2022.

ISR a cargo del ejercicio de 2022	\$20,000
(-) Impuesto acreditado en el mismo ejercicio	<u>20,000</u>
(=) ISR por pagar del ejercicio de 2022	<u>\$0</u>

3o. Determinación del remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos que se podrá acreditar en los dos ejercicios inmediatos siguientes.

Impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos	\$45,000
(-) Impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos que se acreditó contra el ISR del mismo ejercicio	<u>20,000</u>
(=) Remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos que se podrá acreditar en los dos ejercicios inmediatos siguientes	<u>\$25,000</u>

COMENTARIOS

La LISR permite que se recupere, mediante acreditamiento, el ISR pagado por la distribución de dividendos o utilidades, aun cuando esto esté condicionado a que se cumpla con lo siguiente:

1. El acreditamiento sólo podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el ISR por la distribución de dividendos o utilidades.
2. El monto del ISR que no se pueda acreditar conforme al numeral 1 anterior se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra los pagos provisionales y el ISR de tales ejercicios.
3. Cuando el ISR del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el ISR del ejercicio, un monto igual a este último.
4. Cuando en un ejercicio el contribuyente no realice el acreditamiento del ISR, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo realizado.

Desde nuestro punto de vista resulta acertado que se permita el acreditamiento total del ISR pagado al distribuir dividendos o utilidades, sin embargo, cabría hacer la pregunta de cuáles fueron los criterios en los que se basaron los legisladores para establecer tres ejercicios como plazo máximo para realizar el acreditamiento del ISR.

El ISR pagado al distribuir los dividendos señalados en las fracciones I y II del artículo 140 de la LISR también se puede acreditar.

REFERENCIA

Artículo 10.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación de la cantidad que se disminuirá de la utilidad fiscal neta del ejercicio de 2022 por el impuesto pagado en dicho año por la distribución de dividendos que se acreditará contra el ISR del mismo ejercicio.

DATOS

□ Impuesto acreditado en el ejercicio de 2022 (véase el caso anterior)	\$20,000
---	----------

DESARROLLO

10. Determinación de la cantidad que se disminuirá de la utilidad fiscal neta del ejercicio de 2022.

Impuesto acreditado en el ejercicio de 2022	\$20,000
(÷) Factor	<u>0.4286</u>
(=) Cantidad que se disminuirá de la utilidad fiscal neta del ejercicio de 2022	<u><u>\$46,664</u></u>

COMENTARIOS

Se indica la mecánica para determinar la cantidad que se debe disminuir de la utilidad fiscal neta del ejercicio en el que se acredite el ISR pagado por la distribución de dividendos no procedentes de la Cufin.

REFERENCIA

Artículo 10.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Acreditamiento del remanente del impuesto pagado en 2022 por la distribución de dividendos contra el pago provisional de marzo de 2023.

DATOS

□ Remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos que se podrá acreditar en los dos ejercicios inmediatos siguientes (véase el caso 4)	\$25,000
□ ISR a cargo en el pago provisional de marzo de 2023	\$12,000

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR por pagar en el pago provisional de marzo de 2023.

ISR a cargo en el pago provisional de marzo de 2023	\$12,000
(-) Remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos	<u>12,000</u>
(=) ISR por pagar en el pago provisional de marzo de 2023	<u>\$0</u>

2o. Determinación del remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos que se podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales de 2023.

Remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos	\$25,000
(-) Remanente acreditado en el pago provisional de marzo de 2023	<u>12,000</u>
(=) Remanente del impuesto pagado en el 2022 por la distribución de dividendos que se podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales de 2023	<u>\$13,000</u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se plantea la posibilidad de recuperar, por la vía del acreditamiento, el remanente del ISR que generó la distribución de dividendos no provenientes de la Cufin, lo cual permitirá que dicho remanente se pueda acreditar contra los pagos provisionales y contra el ISR del ejercicio a cargo de la persona moral en los dos ejercicios siguientes a aquel en que se pagó el ISR correspondiente a dichos dividendos.

La LISR no prevé la actualización del remanente del ISR pagado al momento de su acreditamiento. A nuestro juicio, esto no es justo. Esperamos que los legisladores consideren esta situación.

REFERENCIA

Artículo 10.

CAPITULO X

PERDIDAS O UTILIDADES CAMBIARIAS

Acumulación y deducción en el ISR de pérdidas o ganancias cambiarias

El artículo 18, fracción IX, de la LISR, establece que se considerarán ingresos acumulables para las personas morales del régimen general de ley, los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno.

Por su parte, el artículo 25, fracción VII, de la misma Ley, señala que son deducciones autorizadas para los contribuyentes citados, los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.

Para los efectos anteriores, es importante mencionar que el artículo 8o. de la LISR establece que se dará el tratamiento de intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La ganancia y la pérdida cambiaria no podrá ser menor ni exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto publique en el DOF, correspondiente al día en que se percibe la ganancia o se sufra la pérdida correspondiente.

Por último, el artículo 20 del CFF indica que para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el DOF el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Fluctuación cambiaria por el mes de marzo de 2022, para efectos de la determinación de los intereses deducibles de una deuda contraída en dólares estadounidenses con un residente en el extranjero, por una persona moral residente en México.

DATOS

❑ Fecha de contratación del adeudo	4 de marzo de 2022
❑ Importe del adeudo en dólares	U\$3,000
❑ Intereses devengados por este adeudo en marzo de 2022, en dólares	U\$35
❑ Fecha de pago del adeudo	3 de junio de 2022
❑ Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 3 de marzo de 2022 (supuesto)	\$21.4560
❑ Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 30 de marzo de 2022 (supuesto)	\$21.9510

DESARROLLO

1o. Determinación de la fluctuación cambiaria correspondiente al principal de marzo de 2022.

a) Valuación del adeudo al 4 de marzo de 2022.

Importe del adeudo en dólares	U\$3,000
(x) Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 3 de marzo de 2022	\$21.4560
(=) Valuación del adeudo al 4 de marzo de 2022	<u>\$64,368</u>

b) Valuación del adeudo al 31 de marzo de 2022.

Importe del adeudo en dólares	U\$3,000
(x) Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 30 de marzo de 2022	\$21.9510
(=) Valuación del adeudo al 31 de marzo de 2022	<u>\$65,853</u>

c) Fluctuación cambiaria del adeudo en dólares.

Valuación del adeudo al 31 de marzo de 2022	\$65,853
(-) Valuación del adeudo al 4 de marzo de 2022	<u>64,368</u>
(=) Pérdida cambiaria del principal, devengada en marzo de 2022	<u>\$1,485</u>

Nota:

Para determinar la pérdida cambiaria utilizamos, en nuestra opinión, el tipo de cambio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 20 del CFF y, considerando que no hubo adquisición de moneda, fue el publicado en el DOF por el Banco de México el día anterior a aquel en que se contrató el adeudo en dólares, así como el día anterior a aquel en que se determinó la fluctuación cambiaria. No obstante, existe un tope para la deducción de la pérdida en cambios, que es aquel que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana, establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el DOF, correspondiente al día en que se sufra la pérdida.

2o. Cálculo del total de intereses devengados a cargo.

Intereses devengados por este adeudo en marzo de 2022, en dólares	U\$35
(x) Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 30 de marzo de 2022	<u>\$21.9510</u>
(=) Valuación de intereses al 31 de marzo de 2022	768
(+) Pérdida cambiaria del principal, devengada en marzo de 2022	<u>1,485</u>
(=) Total de intereses devengados a cargo en marzo de 2022	<u><u>\$2,253</u></u>

Nota:
 Para valuar los intereses, se debe emplear, en nuestra opinión, el tipo de cambio que indica el tercer párrafo del artículo 20 del CFF y, considerando que no hubo adquisición de moneda, fue el publicado por el Banco de México el día anterior a aquel en que se devengaron los intereses.

30. Determinación del importe de los intereses deducibles.

<i>Total de intereses devengados a cargo en marzo de 2022</i>	<i>Igual a</i>	<i>Intereses deducibles de marzo de 2022</i>
\$2,253	=	\$2,253

COMENTARIOS

En este caso se supuso que la persona moral no tenía otras deudas en moneda extranjera por las cuales habría de calcularse la fluctuación cambiaria, aunque es evidente que, de haberlas, se habrían acumulado a ésta las demás deudas, así como los intereses respectivos a cargo.

REFERENCIA

Artículos 8o. y 25, fracción VII, de la LISR y 20 del CFF.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Fluctuación cambiaria por el mes de junio de 2022, para efectos de la determinación de los intereses acumulables de un crédito otorgado en dólares estadounidenses a una persona moral residente en México.

DATOS

□ Fecha de otorgamiento del crédito	13 de junio de 2022
□ Importe del crédito en dólares	U\$6,500
□ Intereses devengados por este crédito en junio de 2022, en dólares	U\$0
□ Fecha de cobro del crédito	13 de julio de 2022
□ Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 12 de junio de 2022 (supuesto)	\$21.3777
□ Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 29 de junio de 2022 (supuesto)	\$21.3973

DESARROLLO

1o. Determinación de la fluctuación cambiaria correspondiente al principal de junio de 2022.

a) Valuación del crédito al 13 de junio de 2022.

	Importe del crédito en dólares	U\$6,500
(x)	Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 12 de junio de 2022	<u>\$21.3777</u>
(=)	Valuación del adeudo al 13 de junio de 2022	<u><u>\$138,955</u></u>

b) Valuación del crédito al 30 de junio de 2022.

	Importe del crédito en dólares	U\$6,500
(x)	Tipo de cambio publicado por el Banco de México el 29 de junio de 2022	<u>\$21.3973</u>
(=)	Valuación del crédito al 30 de junio de 2022	<u><u>\$139,082</u></u>

c) Fluctuación cambiaria del crédito en dólares.

	Valuación del crédito al 30 de junio de 2022	\$139,082
(-)	Valuación del crédito al 13 de junio de 2022	<u>138,955</u>
(=)	Ganancia cambiaria del principal, devengada en junio de 2022	<u><u>\$127</u></u>

2o. Cálculo del total de intereses devengados a favor.

	Intereses devengados por este crédito en junio de 2022	\$0
(+)	Utilidad cambiaria del principal, devengada en junio de 2022	<u>127</u>
(=)	Total de intereses devengados a favor en junio de 2022	<u><u>\$127</u></u>

3o. Determinación del importe de los intereses acumulables.

--	--	--

<i>Total de intereses devengados a favor en junio de 2022</i>	<i>Igual a</i>	<i>Intereses acumulables de junio de 2022</i>
\$127	=	\$127

COMENTARIOS

En este caso se supuso que la persona moral no tenía otros créditos en moneda extranjera por los cuales habría de calcularse la fluctuación cambiaria, aunque es evidente que, de haberlos, se habrían acumulado a éste los demás créditos, así como los intereses respectivos a favor.

El tipo de cambio que se utilizó para determinar la utilidad cambiaria, de conformidad con el artículo 20 del CFF y considerando que no hubo adquisición de moneda, fue el publicado en el DOF por el Banco de México el día anterior al de referencia.

REFERENCIA

Artículos 8o. y 18, fracción IX, de la LISR y 20 del CFF.

CAPITULO XI ISR POR PAGO DE SALARIOS A TRABAJADORES

Cálculo del impuesto mensual

De acuerdo con el artículo 96 de la LISR, quienes hagan pagos por salarios están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban el salario mínimo general.

La retención se calculará aplicando la mecánica siguiente:

1. En primer término, se determina el ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Salarios obtenidos en el mes

- (-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el mes
- (=) Base gravable (cuando el resultado sea positivo)
- (-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR
- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior
- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija
- (=) ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Es importante señalar que el impuesto local a los ingresos por salarios no deberá exceder la tasa de 5%.

2. Después, se obtiene el subsidio para el empleo.

Base gravable

- (↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo
- (=) Subsidio para el empleo

3. Por último, se determina el impuesto por retener.

ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR

- (-) Subsidio para el empleo
- (=) ISR por retener (cuando el resultado sea positivo)

En el caso de que el ISR, según la tarifa del artículo 96 de la LISR sea menor que el subsidio para el empleo mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga.

Por otra parte, el artículo 96 de la LISR indica que tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero del impuesto no podrá ser inferior a la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la mencionada Ley (35% para 2020), sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá a calcular el impuesto conforme a la mecánica señalada en líneas más arriba.

Cálculo del impuesto anual

De acuerdo con el artículo 97 de la LISR, las personas obligadas a efectuar retenciones del impuesto por salarios, deberán calcular el impuesto anual de cada trabajador.

El impuesto anual se determinará de la manera siguiente:

Salarios gravados obtenidos en el año	
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el año	
(=) Base gravable para el cálculo anual (cuando el resultado sea positivo)	
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR	
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR	
(-) Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio, conforme a la tabla del referido subsidio	
(=) Impuesto a cargo del trabajador antes de retenciones (cuando el resultado sea positivo)	
(-) Retenciones de ISR efectuadas al trabajador en el ejercicio	
(=) Saldo a cargo o a favor del trabajador	

En relación con la mecánica señalada es importante mencionar lo siguiente:

1. El impuesto local a los ingresos por salarios no deberá exceder la tasa de 5%.
2. En el caso de que el impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.
3. En el caso de que el impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.
4. La diferencia que resulte a cargo del contribuyente se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el SAT mediante reglas de carácter general (reglas misceláneas).
5. El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos por salarios, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.
6. Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia, el monto que le hubiere compensado.
7. No se hará el cálculo del impuesto anual cuando se trate de contribuyentes que:
 - a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1o. de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1o. de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
 - b) Hayan obtenido ingresos anuales por salarios que excedan de \$400,000.00.
 - c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR correspondiente a la percepción mensual de un trabajador.

- Cuando resulta impuesto a cargo.

DATOS

□ Salario mensual pagado en marzo de 2022	\$5,500
□ Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el mes	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021).

Salario mensual	\$5,500.00
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el mes	0.00
(=) Base gravable	5,500.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR.	4,855.41
(=) Excedente del límite inferior	644.59
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	6.40%
(=) Impuesto marginal	310.75
(+) Cuota fija	12.38
(=) ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	<u>\$323.13</u>

2o. Determinación del subsidio para el empleo.

Base gravable	\$5,500.00
(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo	↓
(=) Subsidio para el empleo	<u>\$294.63</u>

3o. Determinación del impuesto por retener.

ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	\$323.13
(-) Subsidio para el empleo	294.63
(=) ISR por retener	<u>\$28.50</u>

COMENTARIOS

Se ilustró la mecánica para determinar la retención del ISR mensual en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$5,500 mensuales.

En este caso, la tarifa mensual del ISR es la siguiente:

TARIFA MENSUAL

(DOF 11/I/2021, vigente en 2021)

(Para 2022 se recomienda estar pendiente a la publicación en el DOF)

TARIFA MENSUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse

\$	\$	\$	sobre el excedente del límite inferior %
0.01	644.58	0.00	1.92
644.59	5,470.92	12.38	6.40
5,470.93	9,614.66	321.26	10.88
9,614.67	11,176.62	772.10	16.00
11,176.63	13,381.47	1,022.01	17.92
13,381.48	26,988.50	1,417.12	21.36
26,988.51	42,537.58	4,323.58	23.52
42,537.59	81,211.25	7,980.73	30.00
81,211.26	108,281.67	19,582.83	32.00
108,281.68	324,845.01	28,245.36	34.00
324,845.02	En adelante	101,876.90	35.00

De acuerdo con el artículo 1.12 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (DOF 26/XII/2013), los empleadores que realicen pagos por sueldos y salarios, en lugar de aplicar la tabla contenida en el artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo (DOF 11/XII/2013), podrán aplicar la tabla contenida en el primer artículo mencionado, la cual transcribimos:

TABLA

Subsidio para el empleo mensual

Límite inferior \$	Límite superior \$	Subsidio para el empleo \$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46

4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

La tabla anterior es idéntica a la que se publicó en el DOF el 24 de diciembre de 2018.

Cabe señalar que el cálculo del ISR, disminuyendo el subsidio para el empleo, es aplicable a los contribuyentes siguientes:

1. Los que perciban salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la PTU, excepto las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.
2. Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

Asimismo, no les aplica el cálculo del ISR disminuyendo el subsidio para el empleo a los conceptos siguientes que se asimilan a salarios:

1. Rendimientos y anticipos a miembros de sociedades cooperativas de producción.
2. Anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles.
3. Honorarios a miembros de consejos.
4. Honorarios preponderantes.
5. Honorarios que se asimilan opcionalmente a salarios.
6. Actividades empresariales que se asimilan opcionalmente a salarios.
7. Ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción de adquirir acciones o títulos valor que representen bienes.

REFERENCIA

Artículos 96 de la LISR y décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR correspondiente a la percepción mensual de un trabajador.

- Cuando resulta cantidad por devolver por concepto de subsidio para el empleo.

DATOS

□ Salario mensual pagado en marzo de 2022	\$1,600
□ Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el mes	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021).

Salario mensual	\$1,600.00
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el mes	0.00
(=) Base gravable	1,600.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR	644.59
(=) Excedente del límite inferior	955.41
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	6.40%
(=) Impuesto marginal	61.24
(+) Cuota fija	12.38
(=) ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	<u>\$73.62</u>

2o. Determinación del subsidio para el empleo.

Base gravable	\$1,600.00
(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo	↓
(=) Subsidio para el empleo	<u>\$407.02</u>

3o. Determinación del subsidio para el empleo por devolver.

ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	\$73.62
(-) Subsidio para el empleo	407.02
(=) Subsidio para el empleo por devolver	<u>(\$333.40)</u>

COMENTARIOS

Se ilustró la mecánica para determinar el subsidio para el empleo por entregar a los trabajadores en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$1,600 mensuales.

En este caso práctico, con un salario muy pequeño se obtiene una cantidad por devolver al trabajador por concepto de subsidio para el empleo.

Las cantidades que resulten por devolver a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo se deberán entregar conjuntamente con el pago de salarios por el que se haya determinado la diferencia.

El retenedor podrá acreditar, contra el ISR a su cargo o las retenciones de éste efectuadas a terceros, las cantidades que entregue a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, conforme a los requisitos que se fijan en el artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo.

Respecto a la actualización de las cantidades incluidas en la tarifa del impuesto, véase el comentario de la práctica anterior.

REFERENCIA

Artículos 96 de la LISR y décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto anual de un trabajador por el ejercicio de 2022.

- Cuando el ISR, según la tarifa del artículo 152 de la LISR, es mayor que la suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio.

DATOS

Del ejercicio de 2022:

□ Salario anual gravado	\$50,000
□ Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año	\$0
□ Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio (supuesto)	\$2,600
□ Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	\$200

DESARROLLO

10. Determinación del saldo a cargo del trabajador en el año.

Salario anual gravado	\$50,000
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año	0
(=) Base gravable para el cálculo anual	50,000
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR	↓
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	2,853
(-) Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio	2,600
(=) Impuesto a cargo del trabajador antes de retenciones	253
(-) Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	200
(=) Saldo a cargo del trabajador	\$53

COMENTARIOS

Se ilustró la mecánica para determinar el impuesto anual en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$50,000 anuales.

Con la mecánica que se ejemplifica, los empleadores tendrán que llevar un registro del subsidio para el empleo que le correspondió cada mes del ejercicio a cada uno de sus trabajadores, incluso de aquellos a los que no les entreguen en efectivo subsidio para el empleo.

El caso ejemplificado se presentará con trabajadores que hayan percibido en el ejercicio ingresos medios y altos, así como cuando no hayan recibido durante el ejercicio subsidio para el empleo por parte de sus patrones.

En relación con la actualización de las cantidades incluidas en la tarifa anual del artículo 152 de la LISR, véase el comentario de la práctica 1 anterior.

REFERENCIA

Artículos 97 de la LISR y décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto anual de un trabajador por el ejercicio de 2022.

- Cuando el ISR, según la tarifa del artículo 152 de la LISR, es menor que la suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio.

DATOS

Del ejercicio de 2022:

□ Salario anual gravado	\$18,000
□ Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año	\$0
□ Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio (supuesto)	\$4,884
□ Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del saldo a cargo del trabajador en el año.

Salario anual gravado	\$18,000
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año	0
(=) Base gravable para el cálculo anual	18,000
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR	↓
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	805
(-) Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en el ejercicio	4,884
(=) Impuesto a cargo del trabajador antes de retenciones	0
(-) Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	0
(=) Saldo a cargo del trabajador	\$0

COMENTARIOS

No obstante que el inciso c) de la fracción II del artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 no lo indique, en nuestra opinión, cuando el patrón le haya efectuado retenciones del ISR al trabajador durante el ejercicio, éstas quedarán como un saldo a favor del trabajador.

El caso ejemplificado se presentará con trabajadores que hayan percibido en el ejercicio ingresos bajos y que hayan recibido durante el mismo, subsidio para el empleo por parte de sus patrones.

Por lo que respecta a la actualización de las cantidades incluidas en la tarifa anual del artículo 152 de la LISR, véase el comentario de la práctica 1 anterior.

REFERENCIA

Artículos 97 de la LISR y décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CAPITULO XII CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA

Generalidades

En términos del artículo 77 de la LISR, las personas morales se encuentran obligadas a llevar una Cufin.

Esta cuenta se adicionará con:

1. La Ufin de cada ejercicio.
2. Los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México.
3. Los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de la LISR.

Debido a que a partir del 1o. de enero de 2014 las personas físicas están sujetas a una retención del 10% de ISR sobre los dividendos distribuidos por las personas morales residentes en México, cuando provengan de las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014, las personas morales estarán obligadas a mantener la Cufin con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra Cufin con las utilidades generadas a partir del 1o. de enero de 2014. Esto, con objeto de identificar de qué Cufin provienen los dividendos o utilidades distribuidos a las personas físicas, a efecto de saber si procede realizar o no la citada retención del 10% de ISR. Lo indicado en este párrafo se fundamenta en la fracción XXX del artículo noveno de las DTLISR14.

Por lo anterior, el saldo de la Cufin que se tenía al 31 de diciembre de 2013 ya no se incrementará con la Ufin que se obtenga a partir del ejercicio de 2014.

Asimismo, la Cufin se disminuirá con:

1. El importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de la mencionada Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta.
2. El impuesto sobre dividendos que en su caso se acredite, dividido entre el factor de 0.4286 (para 2022).

Para los efectos anteriores, no se incluirán los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución.

El saldo de la Cufin que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará con el factor siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del último mes del ejercicio de que se trate} \\ (\div) & \text{INPC del mes en que se efectuó la última actualización} \\ (=) & \text{Factor de actualización} \end{aligned}$$

Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización antes prevista, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará con el factor siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes en el que se distribuyan o se perciban} \\ & \text{los dividendos o utilidades} \\ (\div) & \text{INPC del mes en que se efectuó la última actualización} \\ (=) & \text{Factor de actualización} \end{aligned}$$

Ufin del ejercicio

Se considera Ufin del ejercicio, la cantidad que se obtenga de aplicar la mecánica siguiente:

Resultado fiscal del ejercicio

- (-) ISR pagado
- (-) Partidas no deducibles (excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la LISR y la PTU pagada en el ejercicio)
- (-) Monto determinado conforme al cuarto párrafo del artículo 77 de la LISR
- (=) Ufin del ejercicio (cuando el resultado sea positivo)

Cabe mencionar que la PTU pagada en el ejercicio no se debe disminuir del resultado fiscal del mismo ejercicio, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 9o. de la LISR, la PTU ya se encuentra disminuida en el resultado fiscal que sirve de base para obtener la Ufin del ejercicio, ya que de lo contrario se duplicaría la disminución de dicha partida en perjuicio de la persona moral. Esto, lo confirma el criterio normativo del SAT 36/ISR/N, denominado “Utilidad fiscal neta del ejercicio. En su determinación no debe restarse al resultado fiscal del ejercicio la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa”.

Las partidas no deducibles son aquéllas señaladas como no deducibles en la LISR (artículo 117 del RISR).

Ufin negativa

Cuando la suma del ISR pagado, las partidas no deducibles, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la LISR, la PTU pagada en el ejercicio, y el monto determinado conforme al cuarto párrafo del artículo 77 de la LISR, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la Cufin que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la Ufin que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarla.

En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará con el factor siguiente:

INPC del último mes del ejercicio en el que se disminuya

- (÷) INPC del último mes del ejercicio en que se determinó
- (=) Factor de actualización

Otros aspectos

1. Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la Ufin determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la Cufin que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el ISR que resulte de aplicar la mecánica siguiente:

Diferencia entre la reducción y el saldo de la Cufin

- (x) Factor de 1.4286 (para 2022)
- (=) Diferencia piramidada
- (x) Tasa del 30% (para 2022)
- (=) ISR por pagar

El importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la Ufin del ejercicio de que se trate.

2. El saldo de la Cufin deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013

Al 31 de diciembre de 2013, las personas morales contaban con un saldo de la Cufin determinado conforme a las disposiciones vigentes a esa fecha, sin embargo, con la publicación de la LISR en el DOF del 11/XII/2013, en vigor a partir del 1o./I/2014, no se estableció que ese saldo debiera considerarse como saldo inicial de la Cufin.

En nuestra opinión, el saldo de la Cufin al 31 de diciembre de 2013 es un derecho adquirido por la persona moral, el cual no puede eliminar la LISR, en vigor a partir del 1o. de enero de 2014, por lo que ese saldo es el que tendría que considerarse como saldo inicial de dicha cuenta.

No obstante lo anterior, la fracción XXV del artículo noveno de las DTLISR14 estableció de manera obligatoria para las personas morales un procedimiento diferente al que señalaba la LISR vigente hasta el 31/XII/2013 para determinar el saldo de la Cufin al cierre del ejercicio de 2013, el cual se indica enseguida:

Utilidades fiscales netas actualizadas de los ejercicios
terminados durante el periodo del 1o. de enero de 2001
al 31 de diciembre de 2013

- (-) Utilidades fiscales netas negativas actualizadas de los
ejercicios terminados durante el periodo del 1o. de enero de
2001 al 31 de diciembre de 2013
 - (+) Dividendos o utilidades actualizados, percibidos en efectivo
o en bienes en los ejercicios terminados durante el periodo
del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013 (excepto
los distribuidos en acciones o los reinvertidos dentro de los
30 días siguientes a su distribución)
 - (-) Dividendos o utilidades actualizados, distribuidos en efectivo
o en bienes en los ejercicios terminados durante el periodo del
1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013 (excepto los
distribuidos en acciones o los reinvertidos dentro de los 30
días siguientes a su distribución)
-
- (=) Saldo inicial de la cuenta de utilidad fiscal neta al 31 de
diciembre de 2013
-

Por ello, es importante que la persona moral evalúe la conveniencia de aplicar la citada fracción o bien, considerar como saldo inicial de la Cufin el determinado hasta el 31 de diciembre de 2013 y, en su caso, interponer algún medio de defensa al respecto.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la Ufin del ejercicio enero-diciembre de 2001, de una persona moral del régimen general de la LISR, para efectos de determinar el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

DATOS

□ Resultado fiscal	\$20,860
□ PTU deducida	\$355
□ Utilidad fiscal reinvertida	\$15,959
□ ISR a cargo	\$0
□ PTU	\$709
□ No deducibles (excepto artículo 25, fracciones IX y X)	\$4,547
□ INPC de diciembre de 2013	83.770
□ INPC de diciembre de 2001	50.434

DESARROLLO

1o. Determinación de la Ufin.

Resultado fiscal	\$20,860
(+) PTU deducida	355
(-) Utilidad fiscal reinvertida	15,959
(-) ISR a cargo	0
(-) PTU	709
(-) No deducibles (excepto artículo 25, fracciones IX y X)	4,547
(=) Ufin	<u>\$0</u>

2o. Determinación del factor de actualización.

INPC del último mes del ejercicio terminado en 2013 (diciembre de 2013)	83.770
(÷) INPC del último mes del ejercicio en que se obtuvieron	50.434
(=) Factor de actualización	<u>1.6609</u>

3o. Determinación de la Ufin actualizada.

Ufin	\$0
(x) Factor de actualización	1.6609
(=) Ufin actualizada	<u>\$0</u>

COMENTARIOS

Para determinar el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013, se deberán considerar, entre otros elementos, las utilidades fiscales netas generadas en los ejercicios de 2001 a 2013. Por razones prácticas, en este ejemplo sólo se muestra la determinación de la Ufin del ejercicio de 2001, debido a que en ese ejercicio la Ufin se determinaba de una manera distinta a como se obtenía en los otros ejercicios.

En efecto, la fracción XXV del artículo noveno de las DTLISR14 establece que la Ufin se determinará en los términos de la LISR vigente en el ejercicio de que se trate. Durante el ejercicio de 2001, para determinar dicha utilidad, se restaba la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio a que hacía referencia el tercer párrafo del artículo 10 de la LISR vigente hasta el 31

de diciembre de 2001, razón por la cual las empresas que no hayan obtenido ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero en 2001 y hayan reinvertido la utilidad fiscal generada en dicho ejercicio, no determinaron Ufin del mismo.

Por otra parte, mediante la regla 3.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999 y posteriormente conforme al artículo 124 de la LISR vigente hasta el 31/XII/2001, se indicaba que el ISR que se restaba era el que se obtenía de aplicar la tasa de 35% a la parte del resultado fiscal sobre la que no se había diferido el impuesto. Sin embargo, tales disposiciones no señalaban cómo determinar dicha parte del resultado fiscal. Por esta razón, se consideró “0” en el ISR a cargo de 2001. De haber restado alguna cantidad de ISR a cargo, hubiera quedado un resultado negativo, el cual, en nuestra opinión, no se podría considerar una Ufin negativa que disminuyera las utilidades fiscales netas que se tuvieran al 31 de diciembre de 2013.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXV, de las DTLISR14.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la Ufin de los ejercicios enero-diciembre de 2002 a 2005, de una persona moral del régimen general de la LISR, para efectos de determinar el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

DATOS

☐ Resultado fiscal:

2002	2003	2004	2005
\$18,547	\$16,987	\$19,534	\$24,687

☐ ISR a cargo:

2002	2003	2004	2005
\$4,864	\$4,996	\$5,360	\$5,478

☐ No deducibles (excepto artículo 32, fracciones VIII y IX):

2002	2003	2004	2005
\$456	\$782	\$321	\$248

☐ INPC de diciembre de 2013	83.770
☐ INPC de diciembre de 2005	60.250
☐ INPC de diciembre de 2004	58.307
☐ INPC de diciembre de 2003	55.429
☐ INPC de diciembre de 2002	53.309

DESARROLLO

1o. Determinación de la Ufin.

	2002	2003	2004	2005
Resultado fiscal	\$18,547	\$16,987	\$19,534	\$24,687
(-) ISR a cargo	4,864	4,996	5,360	5,478
(-) No deducibles (excepto artículo 32, fracciones VIII y IX)	<u>456</u>	<u>782</u>	<u>321</u>	<u>248</u>
(=) Ufin	<u>\$13,227</u>	<u>\$11,209</u>	<u>\$13,853</u>	<u>\$18,961</u>

2o. Determinación del factor de actualización.

	2002	2003	2004	2005
INPC del último mes del ejercicio terminado en 2013 (diciembre de 2013)	83.770	83.770	83.770	83.770
(÷) INPC del último mes del ejercicio en que se obtuvieron	<u>53.309</u>	<u>55.429</u>	<u>58.307</u>	<u>60.250</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.5714</u>	<u>1.5113</u>	<u>1.4367</u>	<u>1.3903</u>

30. Determinación de la Ufin actualizada.

	2002	2003	2004	2005
Ufin	\$13,227	\$11,209	\$13,853	\$18,961
(x) Factor de actualización	<u>1.5714</u>	<u>1.5113</u>	<u>1.4367</u>	<u>1.3903</u>
(=) Ufin actualizada	<u>\$20,785</u>	<u>\$16,940</u>	<u>\$19,903</u>	<u>\$26,361</u>

COMENTARIOS

Para continuar con el proceso de determinación del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013, ahora se hace por los ejercicios de 2002 a 2005.

En el ejercicio de 2005 se reformó la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, para permitir a las personas morales del régimen general de ley, determinar el resultado fiscal del ejercicio, elemento que sirve de base para calcular la Ufin del ejercicio, disminuyendo de la utilidad fiscal del ejercicio la PTU pagada en el mismo. No obstante ello, la fracción II del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005 estableció que la referida disminución sólo sería aplicable a la PTU generada a partir del 1o. de enero de 2005, la cual debió pagarse en el ejercicio de 2006. Por esta razón, a partir del cálculo de la Ufin del ejercicio de 2006, la PTU pagada en el ejercicio no se debe disminuir del resultado fiscal del mismo ejercicio, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, la PTU ya se encuentra disminuida en el resultado fiscal que sirve de base para obtener la Ufin del ejercicio, ya que de lo contrario se duplicaría la disminución de dicha partida en perjuicio de la persona moral.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXV, de las DTLISR14.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación de la Ufin de los ejercicios enero-diciembre de 2006 a 2013, de una persona moral del régimen general de la LISR, para efectos de determinar el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

DATOS

□ Resultado fiscal:

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
\$21,598	\$19,475	\$12,395	\$19,957	\$21,547	\$23,478	\$20,967	\$22,853

□ ISR a cargo:

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
\$5,128	\$4,876	\$4,234	\$5,354	\$5,876	\$6,342	\$5,874	\$6,387

□ No deducibles (excepto artículo 32, fracciones VIII y IX):

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
\$119	\$217	\$9,976	\$382	\$89	\$19,762	\$193	\$176

□ INPC de diciembre de 2013	83.770
□ INPC de diciembre de 2012	80.568
□ INPC de diciembre de 2011	77.792
□ INPC de diciembre de 2010	74.930
□ INPC de diciembre de 2009	71.771
□ INPC de diciembre de 2008	69.295
□ INPC de diciembre de 2007	65.049
□ INPC de diciembre de 2006	62.692

DESARROLLO

10. Determinación de la Ufin.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Resultado fiscal	\$21,598	\$19,475	\$12,395	\$19,957	\$21,547	\$23,478	\$20,967	\$22,853
(-) ISR a cargo	5,128	4,876	4,234	5,354	5,876	6,342	5,874	6,387
(-) No deducibles (excepto artículo 32, fracciones VIII y IX)	<u>119</u>	<u>217</u>	<u>9,976</u>	<u>382</u>	<u>89</u>	<u>19,762</u>	<u>193</u>	<u>176</u>
(=) Ufin	<u>\$16,351</u>	<u>\$14,382</u>	<u>\$-1,815</u>	<u>\$14,221</u>	<u>\$15,582</u>	<u>\$-2,626</u>	<u>\$14,900</u>	<u>\$16,290</u>

2o. Determinación del factor de actualización.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
INPC del último mes del ejercicio terminado en 2013 (diciembre de 2013)	83.770	83.770	83.770	83.770	83.770	83.770	83.770	83.770
(÷) INPC del último mes del ejercicio en que se obtuvieron	<u>62.692</u>	<u>65.049</u>	<u>69.295</u>	<u>71.771</u>	<u>74.930</u>	<u>77.792</u>	<u>80.568</u>	<u>83.770</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.3362</u>	<u>1.2877</u>	<u>1.2088</u>	<u>1.1671</u>	<u>1.1179</u>	<u>1.0768</u>	<u>1.0397</u>	<u>1.0000</u>

3o. Determinación de la Ufin actualizada.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ufin	\$16,351	\$14,382	\$-1,815	\$14,221	\$15,582	\$-2,626	\$14,900	\$16,290
(×) Factor de actualización	<u>1.3362</u>	<u>1.2877</u>	<u>1.2088</u>	<u>1.1671</u>	<u>1.1179</u>	<u>1.0768</u>	<u>1.0397</u>	<u>1.0000</u>
(=) Ufin actualizada	<u>\$21,848</u>	<u>\$18,520</u>	<u>\$-2,194</u>	<u>\$16,597</u>	<u>\$17,419</u>	<u>\$-2,828</u>	<u>\$15,492</u>	<u>\$16,290</u>

COMENTARIOS

Siguiendo con el proceso de determinación del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013, ahora se hace por los ejercicios de 2006 a 2013.

De acuerdo con la fracción XXV del artículo noveno de las DTLISR14, cuando la suma del ISR pagado en el ejercicio de que se trate, de las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto y, en su caso, de la PTU, ambos del mismo ejercicio, sea mayor al resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se disminuirá de la suma de las utilidades fiscales netas que se tenían al 31 de diciembre de 2013 o, en su caso, de la Ufin que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarla. En este caso resultaron utilidades fiscales netas negativas en los ejercicios de 2008 y 2011.

Para los efectos del párrafo anterior, el ISR será el pagado en los términos del artículo 10 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y dentro de las partidas no deducibles no se considerarán las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la citada Ley.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXV, de las DTLISR14.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación de los dividendos o utilidades actualizados percibidos por una persona moral del régimen general de la LISR, en efectivo o en bienes, en los ejercicios enero-diciembre, terminados durante el periodo comprendido de 2001 a 2013, para efectos de conocer el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

DATOS

□ Dividendos o utilidades percibidos:

<i>Julio de 2004</i>	<i>Diciembre de 2010</i>	<i>Mayo de 2013</i>
\$4,800	\$7,500	\$18,900

□ INPC de diciembre de 2013	83.770
□ INPC de mayo de 2013	81.668
□ INPC de diciembre de 2010	74.930
□ INPC de julio de 2004	56.479

DESARROLLO

1o. Determinación de los dividendos o utilidades percibidos.

	<i>Julio de 2004</i>	<i>Diciembre de 2010</i>	<i>Mayo de 2013</i>
Dividendos o utilidades percibidos	\$4,800	\$7,500	\$18,900

2o. Determinación del factor de actualización.

	<i>Julio de 2004</i>	<i>Diciembre de 2010</i>	<i>Mayo de 2013</i>
INPC del último mes del ejercicio terminado en 2013 (diciembre de 2013)	83.770	83.770	83.770
(÷) INPC del mes en que se percibieron	<u>56.479</u>	<u>74.930</u>	<u>81.668</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.4832</u></u>	<u><u>1.1179</u></u>	<u><u>1.0257</u></u>

3o. Determinación de los dividendos o utilidades percibidos actualizados.

	Julio de 2004	Diciembre de 2010	Mayo de 2013
Dividendos o utilidades percibidos	\$4,800	\$7,500	\$18,900
(x) Factor de actualización	<u>1.4832</u>	<u>1.1179</u>	<u>1.0257</u>
(=) Dividendos o utilidades percibidos actualizados	<u>\$7,119</u>	<u>\$8,384</u>	<u>\$19,386</u>

COMENTARIOS

En el presente caso y también por razones prácticas, se determina por separado el monto de dividendos percibidos que actualizados habrán de sumarse para obtener el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013 y que, de conformidad con el fundamento legal citado en la referencia, son los percibidos de 2001 a 2013.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXV, de las DTLISR14.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación de los dividendos o utilidades actualizados distribuidos por una persona moral del régimen general de la LISR, en efectivo o en bienes, en los ejercicios enero-diciembre, terminados durante el periodo comprendido de 2001 a 2013, para efectos de conocer el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

DATOS

□ Dividendos o utilidades distribuidos:

<i>Agosto de 2004</i>	<i>Febrero de 2009</i>	<i>Noviembre de 2013</i>
\$15,000	\$22,000	\$38,500

□ INPC de diciembre de 2013	83.770
□ INPC de noviembre de 2013	83.292
□ INPC de febrero de 2009	69.609
□ INPC de agosto de 2004	56.828

DESARROLLO

1o. Determinación de los dividendos o utilidades distribuidos.

	<i>Agosto de 2004</i>	<i>Febrero de 2009</i>	<i>Noviembre de 2013</i>
Dividendos o utilidades distribuidos	\$15,000	\$22,000	\$38,500

2o. Determinación del factor de actualización.

INPC del último mes del ejercicio terminado en 2013 (diciembre de 2013)	83.770	83.770	83.770
(÷) INPC del mes en que se pagaron	<u>56.828</u>	<u>69.609</u>	<u>83.292</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.4740</u>	<u>1.2034</u>	<u>1.0057</u>

3o. Determinación de los dividendos o utilidades distribuidos actualizados.

Agosto de 2004 Febrero de 2009 Noviembre de 2013

	Dividendos o utilidades distribuidos	\$15,000	\$22,000	\$38,500
(x)	Factor de actualización	<u>1.4740</u>	<u>1.2034</u>	<u>1.0057</u>
(=)	Dividendos o utilidades distribuidos actualizados	<u>\$22,110</u>	<u>\$26,475</u>	<u>\$38,719</u>

COMENTARIOS

Como contraparte del caso anterior se muestra la determinación de los dividendos actualizados pagados desde 2001 y hasta 2013, mismos que, de acuerdo con la referencia de este caso práctico, habrán de restarse para obtener el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXV, de las DTLISR14.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013, correspondiente a ejercicios terminados de 2001 a 2013, de una persona moral del régimen general de la LISR.

DATOS

Utilidades fiscales netas actualizadas de los ejercicios terminados durante el periodo del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013		\$190,155
□ Ejercicio de 2001 (véase el caso 1)	0	
□ Ejercicio de 2002 (véase el caso 2)	\$20,785	
□ Ejercicio de 2003 (véase el caso 2)	\$16,940	
□ Ejercicio de 2004 (véase el caso 2)	\$19,903	
□ Ejercicio de 2005 (véase el caso 2)	\$26,361	
□ Ejercicio de 2006 (véase el caso 3)	\$21,848	
□ Ejercicio de 2007 (véase el caso 3)	\$18,520	
□ Ejercicio de 2009 (véase el caso 3)	\$16,597	
□ Ejercicio de 2010 (véase el caso 3)	\$17,419	
□ Ejercicio de 2012 (véase el caso 3)	\$15,492	
□ Ejercicio de 2013 (véase el caso 3)	<u>\$16,290</u>	
Diferencias entre la suma del ISR pagado, de las partidas no deducibles y, en su caso, la PTU, y el resultado fiscal, cuando la suma sea mayor, obtenidas del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013		\$5,022
□ Ejercicio de 2008 (véase el caso 3)	\$2,194	
□ Ejercicio de 2011 (véase el caso 3)	<u>\$2,828</u>	
Dividendos o utilidades actualizados percibidos de 2001 a 2013		\$34,889
□ Ejercicio de 2004 (véase el caso 4)	\$7,119	
□ Ejercicio de 2010 (véase el caso 4)	\$8,384	
□ Ejercicio de 2013 (véase el caso 4)	<u>\$19,386</u>	
Dividendos o utilidades actualizados distribuidos de 2001 a 2013		\$87,304
□ Ejercicio de 2004 (véase el caso 5)	\$22,110	
□ Ejercicio de 2009 (véase el caso 5)	\$26,475	
□ Ejercicio de 2013 (véase el caso 5)	<u>\$38,719</u>	

DESARROLLO

1o. Determinación de las utilidades fiscales netas actualizadas de los ejercicios terminados durante el periodo del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013, considerando las diferencias obtenidas en dicho periodo.

Utilidades fiscales netas actualizadas de los ejercicios terminados durante el periodo del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013	\$190,155
(-) Diferencias entre la suma del ISR pagado, de las partidas no deducibles y, en su caso, la PTU, y el resultado fiscal, cuando la suma sea mayor, obtenidas del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013	<u>5,022</u>
(=) Utilidades fiscales netas actualizadas de los ejercicios terminados durante el periodo del 1o. de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2013, considerando las diferencias obtenidas en dicho periodo	<u>\$185,133</u>

2o. Determinación del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

Utilidades fiscales netas actualizadas de 2001 a 2013	\$185,133
(+) Dividendos actualizados percibidos de 2001 a 2013	34,889
(-) Dividendos actualizados distribuidos de 2001 a 2013	<u>87,304</u>
(=) Saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013	<u>\$132,718</u>

COMENTARIOS

Una vez que se cuente con todos los elementos para determinar el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013, conforme a nuestros casos anteriores, se procederá a sumar o restar, según corresponda, los conceptos antes calculados.

Debido a que la Ufin negativa entró en vigor a partir del ejercicio de 2002, en nuestra opinión, si en el ejercicio de 2001 resulta Ufin negativa, ésta no deberá considerarse para el cálculo del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2013.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXV, de las DTLISR14.

CASO 7

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013, al 31 de diciembre de 2022, de una persona moral del régimen general de la LISR, cuyo ejercicio es de enero-diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013, a la fecha de la última actualización	\$137,904
□ Fecha de la última actualización	diciembre de 2021
□ Durante 2022 no se percibieron dividendos generados al 31 de diciembre de 2013	
□ Durante 2022 no se distribuyeron dividendos	
□ Ufin del ejercicio de 2022	\$35,450
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC del último mes del ejercicio (diciembre de 2022)	118.997
(÷) INPC del mes en que se efectuó la última actualización (diciembre de 2021)	<u>114.925</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0354</u>

2o. Actualización del saldo de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013.

Saldo de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013, actualizado a diciembre de 2021	\$137,904
(x) Factor de actualización	<u>1.0354</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013	<u>\$142,786</u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013, al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022).

Saldo actualizado de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013	\$142,786
(+) Ufin del ejercicio de 2022	<u>0</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013, al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022)	<u>\$142,786</u>

COMENTARIOS

En el presente caso se ha actualizado el saldo de la Cufin generada hasta el 31 de diciembre de 2013, mediante la aplicación del INPC, a fin de llevar su importe a valores al 31 de diciembre de 2022.

A nuestro juicio, el saldo de la Cufin generada hasta el ejercicio de 2013, seguirá actualizándose conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la LISR, vigente a partir del 1o. de enero de 2014, es decir, al cierre de cada ejercicio, cada que se perciban dividendos o utilidades generados hasta el ejercicio de 2013 y cuando se distribuyan dividendos o utilidades

provenientes del saldo de dicha cuenta; esto, hasta en tanto se agote el saldo de la misma.

Cuando se actualice al cierre de cada ejercicio el saldo de la Cufin que se tenía al 31 de diciembre de 2013, el saldo actualizado de la referida cuenta ya no se incrementará con la Ufin que se obtenga a partir del ejercicio de 2014. Esto, debido a que se creó otra Cufin con las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014.

REFERENCIA

Artículos 77 de la LISR y noveno, fracción XXX, de las DTLISR14.

CASO 8

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2014, de una persona moral del régimen general de la LISR, cuyo ejercicio es de enero-diciembre de 2014.

DATOS

□ Ufin del ejercicio de 2014	\$25,000
------------------------------	----------

DESARROLLO

1o. Determinación del saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2014.

Ufin del ejercicio de 2014	<u>\$25,000</u>
(=) Saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2014	<u><u>\$25,000</u></u>

COMENTARIOS

Se ejemplificó el cálculo del saldo inicial de la Cufin al cierre del ejercicio de 2014.

Esta cuenta representa las utilidades generadas por las personas morales a partir del ejercicio de 2014, sobre las cuales se ha pagado el ISR y, por tanto, con el derecho a ser distribuidas entre los socios o accionistas sin que la persona moral cause impuesto por su distribución. La Ufin que, en su caso, se obtuvo en el ejercicio de 2014 pasó a ser el saldo inicial de esta cuenta al 31 de diciembre de 2014.

Debido a que a partir del 1o. de enero de 2014 las personas físicas están sujetas a una retención del 10% de ISR sobre los dividendos distribuidos por las personas morales residentes en México, cuando provengan de las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014, las personas morales se encuentran obligadas a mantener la Cufin con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra Cufin con las utilidades generadas a partir del 1o. de enero de 2014. Esto, con objeto de identificar de qué Cufin provienen los dividendos o utilidades distribuidos a las personas físicas, a efecto de saber si procede realizar o no la citada retención del 10% de ISR.

Por lo anterior, el saldo inicial de la Cufin al 31 de diciembre de 2014 será igual a la Ufin que, en su caso, se haya obtenido en el ejercicio de 2014.

REFERENCIA

Artículos 77 de la LISR y noveno, fracción XXX, de las DTLISR14.

CASO 9

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, de una sociedad mercantil que obtuvo Ufin negativa en 2022 y cuyo ejercicio es de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo de la Cufin a la fecha de la última actualización	\$395,000
□ Fecha de la última actualización	diciembre de 2021
□ Ufin negativa del ejercicio de 2022	\$57,900
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925
□ Durante 2022 no se percibieron dividendos	
□ Durante 2022 no se distribuyeron dividendos	

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de diciembre de 2021	114.925
(=) Factor de actualización	<u>1.0354</u>

2o. Actualización del saldo de la Cufin.

Saldo anterior de la Cufin	\$395,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0354</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin	<u>\$408,983</u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la Cufin al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022).

Saldo actualizado de la Cufin	\$408,983
(-) Ufin negativa el ejercicio de 2022	<u>57,900</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022)	<u>\$351,083</u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se ejemplifica la disminución que deberán efectuar las personas morales del saldo de la Cufin que se tenga al final del ejercicio, en este caso 2022, cuando obtengan Ufin negativa en el ejercicio.

Con respecto a la determinación de dicha utilidad, ha surgido la duda siguiente: ¿se debe efectuar el cálculo en caso de que se haya obtenido un resultado fiscal de \$0.00, debido a que se determinó utilidad fiscal en el ejercicio, pero se amortizaron contra ésta pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, siendo dichas pérdidas mayores que la utilidad fiscal; o bien, debido a que no existe resultado fiscal, en vista de que se obtuvo pérdida fiscal en el ejercicio?

En el presente caso no se ejemplifican estas situaciones, sin embargo, esperamos que las autoridades fiscales las aclaren, a fin de otorgar certeza jurídica a las personas morales.

REFERENCIA

Artículo 77.

CASO 10

PLANTEAMIENTO

Determinación de la Ufin de una sociedad mercantil que obtuvo en el ejercicio inmediato anterior Ufin negativa y cuyo ejercicio es de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$0
□ Ufin negativa del ejercicio de 2021	\$105,000
□ Ufin del ejercicio de 2022	\$197,900
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0354</u>

2o. Actualización de la Ufin negativa.

Ufin negativa del ejercicio de 2021	\$105,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0354</u>
(=) Ufin negativa del ejercicio de 2021, actualizada	<u>\$108,717</u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la Cufin al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022).

Ufin del ejercicio de 2022	\$197,900
(-) Ufin negativa del ejercicio de 2021, actualizada	<u>108,717</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022)	<u>\$89,183</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento que, a nuestro juicio, deberán seguir las personas morales que disminuyan la Ufin negativa de ejercicios anteriores de la Ufin del ejercicio, para lo cual dicha Ufin negativa se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en que se disminuya.

REFERENCIA

Artículo 77.

CASO 11

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, de una sociedad mercantil que percibió dividendos en efectivo o en bienes de otra persona moral residente en México en julio de 2022 y cuyo ejercicio es de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$370,000
□ Fecha de la última actualización	diciembre de 2021
□ Dividendos percibidos en efectivo o en bienes	\$65,000
□ Fecha en que se perciben los dividendos	julio de 2022
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0195</u>

2o. Actualización del saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014.

Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$370,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0195</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	<u>\$383,098</u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, a la fecha en que se perciben los dividendos.

Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$383,098
(+) Dividendos percibidos en efectivo o en bienes	<u>65,000</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, a la fecha en que se perciben los dividendos	<u>\$448,098</u>

COMENTARIOS

En el caso práctico que se presenta se realizó la actualización del saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, como consecuencia de la percepción de dividendos, en donde por el efecto de estos se produce una aplicación de ajuste por inflación a la fecha de dicha percepción, sólo por el saldo anterior de la cuenta antes referida, a la que se suman los dividendos recibidos.

El procedimiento ilustrado también se aplicará cuando la persona moral distribuya dividendos o utilidades.

REFERENCIA

Artículo 77.

CASO 12

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, de una sociedad mercantil que disminuyó su capital; por tal motivo determinó utilidades distribuidas en octubre de 2022 y cuyo ejercicio es de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, a la fecha de la última actualización (véase el caso 11)	\$448,098
□ Fecha de la última actualización	julio de 2022
□ Utilidad distribuida, según el artículo 78 de la LISR, proveniente del saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$65,000
□ Fecha de pago de la utilidad distribuida	octubre de 2022
□ INPC de octubre de 2022 (supuesto)	118.671
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de octubre de 2022	118.671
(÷) INPC de julio de 2022	117.169
(=) Factor de actualización	<u>1.0128</u>

2o. Actualización del saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014.

Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$448,098
(x) Factor de actualización	<u>1.0128</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	<u>\$453,834</u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, a la fecha en que se distribuyen las utilidades.

Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$453,834
(-) Utilidad distribuida, según el artículo 78 de la LISR, proveniente del saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	<u>65,000</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, a la fecha en que se distribuyen las utilidades	<u>\$388,834</u>

COMENTARIOS

En el caso planteado sí tiene sentido la actualización intermedia antes de concluir el ejercicio, en virtud de que se efectúa la distribución de utilidades mediante reembolso de capital; si la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, no está debidamente actualizada, las utilidades pueden exceder el saldo de ésta y provocar el pago de un impuesto indebido.

REFERENCIA

CASO 13

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado al 31 de diciembre de 2022, de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, a la fecha de la última actualización (véase el caso 12)	\$388,834
□ Fecha de la última actualización	octubre de 2022
□ Ufin del ejercicio de 2022	\$135,000
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de octubre de 2022 (supuesto)	118.671

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de octubre de 2022	<u>118.671</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0027</u></u>

2o. Actualización del saldo de la Cufin.

Saldo de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$388,834
(x) Factor de actualización	<u>1.0027</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	<u><u>\$389,884</u></u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022).

Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014	\$389,884
(+) Ufin del ejercicio de 2022	<u>135,000</u>
(=) Saldo actualizado de la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014, al cierre del ejercicio (al 31 de diciembre de 2022)	<u><u>\$524,884</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se siguió la mecánica normal de actualización de la Cufin, cuyo saldo anterior debe actualizarse cada año al cierre del ejercicio; al saldo actualizado de la citada cuenta, se le adicionará la Ufin del ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 77.

CAPITULO XIII

CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION

Generalidades

De acuerdo con el artículo 78 de la LISR para determinar el impuesto correspondiente a la utilidad que en su caso se distribuya por la reducción de capital de las personas morales residentes en México, entre otros aspectos, se deberá llevar una cuenta de capital de aportación, la cual se adicionará con:

1. Las aportaciones de capital.
2. Las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas.

Asimismo, dicha cuenta se disminuirá con:

1. Las reducciones de capital que se efectúen.

Para estos efectos, no se incluirá como capital de aportación:

1. El correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral.
2. El proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan, realizadas dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

Cabe señalar que los conceptos correspondientes a aumentos de capital antes mencionados, se adicionarán a la cuenta de capital de aportación en el momento en el que se paguen y los conceptos relativos a reducciones de capital se disminuirán de la citada cuenta en el momento en el que se pague el reembolso.

El saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará con el factor siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes de cierre del ejercicio de que se trate} \\ (+) & \text{INPC del mes en que se efectuó la última actualización} \\ (=) & \text{Factor de actualización} \end{aligned}$$

Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización antes señalada, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará con el factor siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del mes en el que se pague la aportación} \\ & \text{o el reembolso, según corresponda} \\ (+) & \text{INPC del mes en que se efectuó la última actualización} \\ (=) & \text{Factor de actualización} \end{aligned}$$

Cuando ocurra una fusión o una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda. En el caso de fusión de sociedades, no se tomará en consideración el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en la que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones. En el caso de escisión de sociedades, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

En el caso de fusión, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad que desaparece, el saldo de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el monto que resulte de efectuar la operación siguiente:

- Saldo de la cuenta de capital de aportación que la sociedad que subsista tenía antes de la fusión
- (+) Saldo de la cuenta de capital de aportación que corresponda a otros accionistas de la sociedad que desaparezca en la misma fecha, distintos de la sociedad fusionante
-
- (=) Saldo de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista
-

Cuando la sociedad que subsista de la fusión sea la sociedad cuyas acciones fueron poseídas por una sociedad fusionada, el monto de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el que tenía la sociedad fusionada antes de la fusión, adicionado con el monto que resulte de multiplicar el saldo de la cuenta de capital de aportación que tenía la sociedad fusionante antes de la fusión, por la participación accionaria que tenían en dicha sociedad y en la misma fecha otros accionistas distintos de la sociedad fusionada.

Por último, para determinar el saldo inicial de la cuenta que nos ocupa, es importante señalar que la fracción XXIV del artículo noveno de las DTLISR14 establece que las personas morales que hubieran iniciado sus actividades antes del 1o. de enero de 2014, pudieron considerar como saldo inicial de la cuenta de capital de aportación, el saldo que de dicha cuenta hubieren determinado al 31 de diciembre de 2013, conforme al artículo 89 de la LISR vigente hasta esta última fecha.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo inicial al 31 de diciembre de 2013, de la cuenta de capital de aportación de una sociedad mercantil que inició actividades antes del 1o. de enero de 2014.

DATOS

- Saldo de la cuenta de capital de aportación
al 31 de diciembre de 2013 \$97,310

DESARROLLO

1o. Determinación del saldo inicial de la cuenta de capital de aportación al 31 de diciembre de 2013.

<i>Saldo de la cuenta de capital de aportación al 31 de diciembre de 2013</i>	<i>Igual a</i>	<i>Saldo inicial de la cuenta de capital de aportación al 31 de diciembre de 2013</i>
\$97,310	=	\$97,310

COMENTARIOS

Los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes del 1o. de enero de 2014, podrán considerar como saldo inicial de la cuenta de capital de aportación el saldo que de dicha cuenta hubieren determinado al 31 de diciembre de 2013, conforme al artículo 89 de la LISR vigente hasta esta última fecha.

REFERENCIA

Artículo noveno, fracción XXIV, de las DTLISR14.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la cuenta de capital de aportación, de una sociedad mercantil que recibe aportaciones en efectivo de sus socios en julio de 2022.

DATOS

□ Fecha de la última actualización	diciembre de 2021
□ Saldo de la cuenta a la fecha de la última actualización	\$83,590
□ Aportaciones pagadas en efectivo por los socios	\$15,000
□ Fecha de pago de la aportación	julio de 2022
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0195</u></u>

2o. Actualización del saldo de la cuenta de capital de aportación.

Saldo de la cuenta a la fecha de la última actualización	\$83,590
(x) Factor de actualización	<u>1.0195</u>
(=) Saldo de la cuenta de capital de aportación, actualizado al 31 de julio de 2022	<u><u>\$85,220</u></u>

3o. Determinación del saldo de la cuenta de capital de aportación, al 31 de julio de 2022.

Saldo de la cuenta de capital de aportación, actualizado al 31 de julio de 2022	\$85,220
(+) Aportaciones pagadas en efectivo por los socios	<u>15,000</u>
(=) Saldo de la cuenta de capital de aportación, al 31 de julio de 2022	<u><u>\$100,220</u></u>

COMENTARIOS

Se señala la mecánica de actualización de la cuenta de capital de aportación, cada vez que se dé movimiento de aportación de capital.

REFERENCIA

Artículo 78.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la cuenta de capital de aportación, de una sociedad mercantil que reembolsa capital de aportación en octubre de 2022.

DATOS

□ Fecha de la última actualización (véase el caso 2)	julio de 2022
□ Saldo de la cuenta a la fecha de la última actualización (véase el caso 2)	\$100,220
□ Reembolso de capital de aportación	\$12,000
□ Fecha de pago del reembolso	octubre de 2022
□ INPC de octubre de 2022 (supuesto)	118.206
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de octubre de 2022	118.206
(÷) INPC de julio de 2022	<u>117.169</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0088</u></u>

2o. Actualización del saldo de la cuenta de capital de aportación.

Saldo de la cuenta a la fecha de la última actualización	\$100,220
(x) Factor de actualización	<u>1.0088</u>
(=) Saldo de la cuenta de capital de aportación, actualizado al 31 de octubre de 2022	<u><u>\$101,102</u></u>

3o. Determinación del saldo de la cuenta de capital de aportación, al 31 de octubre de 2022.

Saldo de la cuenta de capital de aportación, actualizado al 31 de octubre de 2022	\$101,102
(-) Reembolso de capital de aportación	<u>12,000</u>
(=) Saldo de la cuenta de capital de aportación, al 31 de octubre de 2022	<u><u>\$89,102</u></u>

COMENTARIOS

Ante la presencia de un reembolso de capital, hemos mostrado la mecánica de cálculo para actualizar la cuenta de capital de aportación que en sí no representa ninguna dificultad.

REFERENCIA

Artículo 78.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado al 31 de diciembre de 2022, de la cuenta de capital de aportación de una sociedad mercantil cuyo ejercicio es de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Fecha de la última actualización (véase el caso 3)	octubre de 2021
□ Saldo de la cuenta a la fecha de la última actualización (véase el caso 3)	\$89,102
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de octubre de 2022 (supuesto)	118.206

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de octubre de 2022	<u>118.206</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0067</u></u>

2o. Actualización del saldo de la cuenta de capital de aportación.

Saldo de la cuenta a la fecha de la última actualización	\$89,102
(x) Factor de actualización	<u>1.0067</u>
(=) Saldo de la cuenta de capital de aportación, actualizado al 31 de diciembre de 2022	<u><u>\$89,699</u></u>

COMENTARIOS

Se indica la forma de actualizar el saldo de la cuenta de capital de aportación al cierre de cada ejercicio, independientemente de las actualizaciones que en el curso de éste pudieran ser necesarias, por aportaciones, primas netas por suscripción de acciones o reembolsos de capital.

REFERENCIA

Artículo 78.

CAPITULO XIV

REDUCCIONES DE CAPITAL Y LIQUIDACION DE PERSONAS MORALES

Determinación de la utilidad distribuida gravable

De acuerdo con la fracción I del artículo 78 de la LISR, las personas morales residentes en México que reduzcan su capital están obligadas a pagar el impuesto sobre la utilidad distribuida correspondiente, siguiendo los lineamientos que a continuación se mencionan:

1. Se obtendrá la utilidad distribuida gravable:

Reembolso por acción

- (-) Cuenta de capital de aportación por acción que se tenga a la fecha en la que se pague el reembolso
- (=) Resultado (cuando el reembolso sea mayor)
- (x) Número de acciones que se reembolsen o las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate
- (=) Utilidad distribuida gravable

La utilidad distribuida gravable determinada conforme a lo anterior, podrá provenir de la Cufin hasta por la parte que del saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la Cufin le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga en la fecha en la que se pagó el reembolso.

2. Cuando la utilidad distribuida gravable no provenga de la Cufin, se determinará el impuesto de la manera siguiente:

Utilidad distribuida gravable

- (x) Factor de 1.4286 (para 2022)
- (=) Resultado
- (x) Tasa del 30% (para 2022)
- (=) ISR a cargo

3. El monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción determinado para el cálculo de la utilidad distribuida, se multiplicará por el número de acciones que se reembolsen o por las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate. El resultado obtenido se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga a la fecha en la que se pagó el reembolso.

4. Para determinar el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción se seguirá el procedimiento siguiente:

Saldo de la cuenta de capital de aportación
a la fecha en que se pague el reembolso,
sin considerar éste

- (÷) Total de acciones de la persona, existentes a la misma fecha, incluyendo las correspondientes a la reinversión o a la capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma
- (=) Cuenta de capital de aportación por acción

Determinación de la utilidad distribuida adicional

La fracción II del artículo 78 de la LISR establece que las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente,

considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de aplicar la mecánica siguiente:

1. Se obtendrá la utilidad distribuida adicional:

	Capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución
(-)	Saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida
(=)	Utilidad distribuida (siempre que el saldo de la cuenta de capital de aportación sea menor al capital contable)
(-)	Utilidad distribuida gravable, calculada según los numerales 1 a 4 anteriores
(=)	<u>Utilidad distribuida adicional</u>

La utilidad que se determine conforme a lo anterior, se considerará para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital.

2. Cuando la utilidad distribuida gravable adicional no provenga de la Cufin, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda conforme a lo siguiente:

	Utilidad distribuida adicional
(x)	Factor de 1.4286 (para 2022)
(=)	Resultado
(x)	Tasa del 30% (para 2022)
(=)	<u>ISR a cargo</u>

Cuando la utilidad distribuida adicional provenga de la Cufin, se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 10 de la LISR y dicha utilidad se deberá disminuir del saldo de la mencionada cuenta.

3. El capital contable deberá actualizarse conforme a las Normas de Información Financiera, cuando la persona utilice dichos principios (normas, a nuestro juicio) para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general (reglas misceláneas) que para el efecto expida el SAT.

Otros aspectos

Entre otros aspectos, es importante destacar lo siguiente:

1. Lo mencionado en los rubros anteriores también será aplicable tratándose de liquidación de personas morales.
2. En el caso de escisión de sociedades, no será aplicable lo mencionado en los rubros anteriores, siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en el caso de que subsista, y de las sociedades escindidas, sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas y en la misma proporción accionaria que tenían en la sociedad escidente.
3. Asimismo, serán aplicables los rubros anteriores tratándose de la compra de acciones, efectuada por la propia sociedad emisora con cargo a su capital social o a la reserva para adquisiciones de acciones propias, siguiendo los lineamientos mencionados en el artículo 78 de la LISR.
4. También se considera reducción de capital, la adquisición que una sociedad realice de las acciones emitidas por otra sociedad que a su vez sea tenedora directa o indirecta de las acciones de la sociedad adquirente. En este caso, se considera que la sociedad emisora de las acciones que sean adquiridas es la que reduce su capital. Para estos efectos, el monto del reembolso será la cantidad que se pague por la adquisición de la acción.
5. En el caso de escisión de sociedades, se considerará como reducción de capital la transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, cuando dicha transferencia origine que en las sociedades que surjan, los

activos mencionados representen más del 51% de sus activos totales.

6. Cuando una persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en la que se efectúe la reducción del mismo y ésta dé origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenado, conforme al artículo 22 de la LISR, considerando para estos efectos como ingreso obtenido por acción el reembolso por acción. Cuando la persona moral se fusione dentro del plazo de dos años antes referido y posteriormente la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión reduzca su capital dando origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, la sociedad referida calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las acciones de haberlas enajenado, conforme al artículo antes citado.
7. Lo dispuesto en los rubros anteriores será aplicable, indistintamente, al reembolso, a la amortización o a la reducción de capital, independientemente de que haya o no cancelación de acciones.
8. También será aplicable lo dispuesto en los rubros mencionados, a las asociaciones en participación cuando éstas efectúen reembolsos o reducciones de capital en favor de sus integrantes.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto que genera la reducción de capital, de una sociedad mercantil residente en México en 2022.

- No resulta ISR por enterar.

DATOS

□ Integración del capital social:

- Número de acciones 100
- Importe del capital social \$100,000
- Todos los socios son mexicanos personas físicas
- Todo el capital social está integrado por aportaciones

□ Otros datos:

- Fecha de pago del reembolso de acciones junio de 2022
- Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital \$950,000
- Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la reducción de capital \$800,000
- Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la reducción de capital ($\$800,000 \div 100$ acciones) \$8,000
- Saldo de la Cufin a la fecha de la reducción de capital \$200,000
- Utilidad fiscal neta por acción a la fecha de la reducción del capital ($\$200,000 \div 100$ acciones) \$2,000

□ Reducción del 20% del capital social en forma proporcional a las acciones que tenga cada socio, de la manera siguiente:

- Número de acciones ($100 \times 20\%$) 20
- Reembolso por acción \$9,500
- Reembolso total ($20 \times \$9,500$) \$190,000

DESARROLLO

I. Aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR.

1o. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	\$9,500
(-) Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la reducción de capital	8,000
(=) Dividendo por acción	<u>\$1,500</u>

2o. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	\$1,500
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>20</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	<u>\$30,000</u>

3o. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidad distribuida gravada por acción	\$1,500	\$0	\$1,500
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>20</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	30,000	0	30,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	0	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>

4o. Determinación del nuevo saldo de la Cufin a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	\$200,000
(-) Utilidad distribuida gravada total	<u>30,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$170,000</u>

5o. Determinación del nuevo saldo de la cuenta de capital de aportación a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	\$800,000
(-) Reembolso de capital calculado a \$8,000 por acción x 20 acciones	<u>160,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$640,000</u>

II. Aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR.

1o. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas.

Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital	\$950,000
(-) Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la reducción de capital	<u>800,000</u>
(=) Importe máximo de utilidades distribuidas	<u>\$150,000</u>

2o. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR (cuando el

reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas).

<i>Reembolso total</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Importe máximo de utilidades distribuidas</i>
\$190,000	>	\$150,000

Nota:
Dado que el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas, las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR ascienden a la cantidad de \$150,000.00.

30. Determinación de las utilidades distribuidas gravadas.

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR	\$150,000
(-) Utilidad distribuida gravada total según la fracción I del artículo 78 de la LISR	<u>30,000</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables	<u>\$120,000</u>

40. Determinación de las utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin.

Utilidades distribuidas gravables	\$120,000
(-) Saldo de la Cufin después de aplicar dividendos según el artículo 78, fracción I	<u>170,000</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin	<u>\$0</u>

50. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidades distribuidas gravables de la fracción II del artículo 78, LISR	\$120,000	\$0	\$120,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	0	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>

60. Determinación del saldo final de la Cufin a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso, después de aplicar la fracción I del artículo 78	\$170,000
(-) Utilidad distribuida gravada total, según la fracción II del artículo 78	<u>120,000</u>
(=) Saldo final de la cuenta a la fecha del reembolso	<u><u>\$50,000</u></u>

7o. Determinación del saldo final de la cuenta de capital de aportación a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso, después de aplicar la fracción I del artículo 78	\$640,000
(+) Utilidad distribuida gravada total, según la fracción II del artículo 78	<u>120,000</u>
(=) Saldo final de la cuenta a la fecha del reembolso	<u><u>\$760,000</u></u>

III. Determinación del impuesto total.

ISR correspondiente a la aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR	\$0
(+) ISR correspondiente a la aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR	<u>0</u>
(=) Impuesto total	<u><u>\$0</u></u>

COMENTARIOS

Se ha mostrado la aplicación de las disposiciones que regulan en 2022 la reducción de capital, en donde se generan utilidades distribuidas gravadas provenientes de Cufin, razón por la cual, no se causa impuesto por ninguna de las dos vías en que pudiera darse, es decir, en la aplicación del artículo 78, fracciones I y II, por lo que la emisora no deberá determinar ni enterar impuesto por dicha reducción.

La utilidad distribuida gravable determinada conforme a la fracción II del artículo 78 de la LISR, en este caso, \$120,000.00, se considerará para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital, sin importar si dicha utilidad proviene de la Cufin o no proviene de tal cuenta.

A partir del 1o. de enero de 2002 ya se especifica, de manera clara, la forma en la que los contribuyentes determinarán el importe en el que deben disminuir los saldos de la Cuca y Cufin, derivados de la reducción de capital.

Cuando las utilidades distribuidas gravables, determinadas conforme a la fracción II del artículo 78 de la LISR, provengan de la Cufin, no se estará obligado al pago del ISR y dichas utilidades se disminuirán del saldo de la mencionada cuenta.

Finalmente, vale la pena comentar que el reembolso total de este caso práctico se aplicó de la manera siguiente:

Reembolso total	\$190,000
(-) Reembolso que se considera utilidades distribuidas (\$950,000 – \$800,000)	<u>150,000</u>
(-) Reembolso que no se considera utilidades distribuidas, sino reducción de capital de aportación (\$800,000 – \$760,000)	<u>40,000</u>
(=) Resultado	<u><u>\$0</u></u>

REFERENCIA

Artículos 78 de la LISR, así como 118 del RISR.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto que genera la reducción de capital, de una sociedad mercantil residente en México en 2022.

- Resulta ISR por enterar.

DATOS

□ Integración del capital social:

- Número de acciones 300
- Importe del capital social \$300,000
- Todos los socios son mexicanos personas físicas
- Todo el capital social está integrado por aportaciones

□ Otros datos:

- Fecha de pago del reembolso de acciones marzo de 2022
- Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital \$510,000
- Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la reducción de capital \$360,000
- Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la reducción de capital ($\$360,000 \div 300$ acciones) \$1,200
- Saldo de la Cufin a la fecha de la reducción de capital \$105,000
- Utilidad fiscal neta por acción a la fecha de la reducción del capital ($\$105,000 \div 300$ acciones) \$350

□ Reducción del 40% del capital social en forma proporcional a las acciones que tenga cada socio, de la manera siguiente:

- Número de acciones ($300 \times 40\%$) 120
- Reembolso por acción \$1,700
- Reembolso total ($120 \times \$1,700$) \$204,000

DESARROLLO

I. Aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR.

1o. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	\$1,700
(-) Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la reducción de capital	<u>1,200</u>
(=) Dividendo por acción	<u><u>\$500</u></u>

2o. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	\$500
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>120</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	<u><u>\$60,000</u></u>

3o. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidad distribuida gravada por acción	\$350	\$150	\$500
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>120</u>	<u>120</u>	<u>120</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	42,000	18,000	60,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	25,715	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$7,714</u>	<u>\$7,714</u>

40. Determinación del nuevo saldo de la Cufin a la fecha del reembolso.

	Cufin
Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	\$105,000
(-) Utilidad distribuida gravada total	<u>42,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$63,000</u>

50. Determinación del nuevo saldo de la cuenta de capital de aportación a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	\$360,000
(-) Reembolso de capital calculado a \$1,200 por acción x 120 acciones	<u>144,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$216,000</u>

II. Aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR.

10. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas.

Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital	\$510,000
(-) Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la reducción de capital	<u>360,000</u>
(=) Importe máximo de utilidades distribuidas	<u>\$150,000</u>

20. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR (cuando el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas).

<i>Reembolso total</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Importe máximo de utilidades distribuidas</i>

\$204,000	>	\$150,000
-----------	---	-----------

Nota:
Dado que el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas, las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR ascienden a la cantidad de \$150,000.00.

3o. Determinación de las utilidades distribuidas gravadas.

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR	\$150,000
(-) Utilidad distribuida gravada total según la fracción I del artículo 78 de la LISR	60,000
(=) Utilidades distribuidas gravables	<u>\$90,000</u>

4o. Determinación de las utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin.

Utilidades distribuidas gravables	\$90,000
(-) Saldo de la Cufin después de aplicar dividendos según el artículo 78, fracción I	63,000
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin	<u>\$27,000</u>

5o. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidades distribuidas gravables de la fracción II del artículo 78, LISR	\$63,000	\$27,000	\$90,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	0	1.4286	
(=) Cantidad gravada total	0	38,572	
(x) Tasa del ISR	0%	30%	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$11,572</u>	<u>\$11,572</u>

6o. Determinación del saldo final de la Cufin a la fecha del reembolso.

	Cufin
Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso, después de aplicar la fracción I del artículo 78	\$63,000
(-) Utilidad distribuida gravada total, según la fracción II del artículo 78	63,000
(=) Saldo final de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$0</u>

7o. Determinación del saldo final de la cuenta de capital de aportación a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso, después de aplicar la fracción I del artículo 78	\$216,000
(+) Utilidad distribuida gravada total, según la fracción II del artículo 78	<u>90,000</u>
(=) Saldo final de la cuenta a la fecha del reembolso	<u><u>\$306,000</u></u>

III. Determinación del impuesto total.

ISR correspondiente a la aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR	\$7,714
(+) ISR correspondiente a la aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR	<u>11,572</u>
(=) Impuesto total	<u><u>\$19,286</u></u>

COMENTARIOS

Se aprecia la determinación del impuesto conjunto, tanto conforme a la fracción I como a la fracción II del artículo 78 de la LISR.

El reembolso total de este caso práctico se aplicó de la manera siguiente:

Reembolso total	\$204,000
(-) Reembolso que se considera utilidades distribuidas (\$510,000 – \$360,000)	150,000
(-) Reembolso que no se considera utilidades distribuidas, sino reducción de capital de aportación (\$360,000 – \$306,000)	<u>54,000</u>
(=) Resultado	<u><u>\$0</u></u>

REFERENCIA

Artículo 78.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto que genera la reducción de capital de una sociedad mercantil residente en México en 2022, a favor de un solo accionista.

DATOS

- Integración del capital social:
 - Número de acciones 100
 - Importe del capital social \$100,000
 - Todos los socios son mexicanos personas físicas
 - Todo el capital social está integrado por aportaciones
- Otros datos:
 - Fecha de pago del reembolso de acciones marzo de 2022
 - Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital \$1'200,000
 - Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la reducción de capital \$800,000
 - Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la reducción de capital ($\$800,000 \div 100$ acciones) \$8,000
 - Saldo de la Cufin a la fecha de la reducción de capital \$0
- Reducción del 10% del capital social a favor de un solo socio, de la manera siguiente:
 - Número de acciones ($100 \times 10\%$) 10
 - Reembolso por acción \$12,000
 - Reembolso total ($10 \times \$12,000$) \$120,000

DESARROLLO

I. Aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR.

1o. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	\$12,000
(-) Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la reducción de capital	<u>8,000</u>
(=) Dividendo por acción	<u><u>\$4,000</u></u>

2o. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	\$4,000
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>10</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	<u><u>\$40,000</u></u>

3o. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidad distribuida gravada por acción	\$0	\$4,000	\$4,000
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>10</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	0	40,000	40,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	57,144	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$17,143</u>	<u>\$17,143</u>

40. Determinación del nuevo saldo de la cuenta de capital de aportación a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	\$800,000
(-) Reembolso de capital calculado a \$8,000 por acción x 10 acciones	<u>80,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$720,000</u>

II. Aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR.

10. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas.

Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la reducción de capital	\$1'200,000
(-) Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la reducción de capital	<u>800,000</u>
(=) Importe máximo de utilidades distribuidas	<u>\$400,000</u>

20. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR (cuando el reembolso total es menor que el importe máximo de utilidades distribuidas).

<i>Reembolso total</i>	<i>Menor que</i>	<i>Importe máximo de utilidades distribuidas</i>
\$120,000	<	\$400,000

Nota:
Dado que el reembolso total es menor que el importe máximo de utilidades distribuidas, las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR ascienden a la cantidad de \$120,000.00.

30. Determinación de las utilidades distribuidas gravadas.

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR	\$120,000
(-) Utilidad distribuida gravada total según la fracción I del artículo 78 de la LISR	<u>40,000</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables	<u>\$80,000</u>

40. Determinación de las utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin.

Utilidades distribuidas gravables	\$80,000
(-) Saldo de la Cufin después de aplicar dividendos según el artículo 78, fracción I	<u>0</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin	<u>\$80,000</u>

50. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidades distribuidas gravables de la fracción II del artículo 78, LISR	\$0	\$80,000	\$80,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	114,288	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$34,286</u>	<u>\$34,286</u>

60. Determinación del saldo final de la cuenta de capital de aportación a la fecha del reembolso.

Saldo de la cuenta a la fecha del reembolso, después de aplicar la fracción I del artículo 78	\$720,000
(+) Utilidad distribuida gravada total, según la fracción II del artículo 78	<u>80,000</u>
(=) Saldo final de la cuenta a la fecha del reembolso	<u>\$800,000</u>

III. Determinación del impuesto total.

ISR correspondiente a la aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR	\$17,143
(+) ISR correspondiente a la aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR	<u>34,286</u>
(=) Impuesto total	<u>\$51,429</u>

COMENTARIOS

Se ha querido destacar la posibilidad de que el reembolso de capital sea inferior al monto máximo de dividendos que puede

generarse en la aplicación de la fracción II del artículo 78, en cuyo supuesto se debe tomar sólo el total del reembolso como dividendo. Al no existir saldo en la Cufin, como ocurre en el caso práctico planteado, evidencia que se está ante una distribución de utilidades vía reembolso de capital, precisamente lo que intentan evitar las autoridades fiscales mediante esta disposición, es el hecho que se simule el reembolso de capital cuando en realidad lo que se hace es entregar cantidades a los socios o accionistas sobre las cuales no se ha pagado impuesto alguno.

Ahora bien, no debe perderse de vista que debido a que los métodos para actualizar el capital contable y el capital de aportación son distintos, se pueden generar diferencias que no necesariamente impliquen una distribución de utilidades y, en consecuencia, se pague injustificadamente un impuesto sobre las mismas.

El reembolso total de este caso práctico se aplicó de la manera siguiente:

Reembolso total	\$120,000
(-) Reembolso que se considera utilidades distribuidas	<u>120,000</u>
(=) Resultado	<u><u>\$0</u></u>

REFERENCIA

Artículo 78.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto que genera la liquidación de una sociedad mercantil residente en México en 2022.

DATOS

□ Integración del capital social:	
• Número de acciones	200
• Importe del capital social	\$200,000
• Todos los socios son mexicanos personas físicas	
• Todo el capital social está integrado por aportaciones	
□ Otros datos:	
• Fecha de pago del reembolso de acciones	mayo de 2022
• Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la liquidación	\$3'000,000
• Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la liquidación	\$2'100,000
• Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la liquidación ($\$2'100,000 \div 200$ acciones)	\$10,500
• Saldo de la Cufin a la fecha de la liquidación	\$1'950,000
• Utilidad fiscal neta por acción a la fecha de la liquidación ($1'950,000 \div 200$ acciones)	\$9,750
• Reembolso por acción	\$15,000

DESARROLLO

I. Aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR.

1o. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	\$15,000
(-) Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la liquidación	<u>10,500</u>
(=) Dividendo por acción	<u>\$4,500</u>

2o. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	\$4,500
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>200</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	<u>\$900,000</u>

3o. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidad distribuida gravada por acción	\$4,500	\$0	\$4,500
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	900,000	0	900,000
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	0	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>

40. Determinación del nuevo saldo de la Cufin a la fecha de la liquidación.

	Cufin
Saldo de la cuenta a la fecha de la liquidación	\$1'950,000
(-) Utilidad distribuida gravada total	<u>900,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha de la liquidación	<u>\$1'050,000</u>

Nota:

Cuando las utilidades distribuidas por liquidación de personas morales provengan de la Cufin, se podrá disminuir de la utilidad distribuida gravada total el saldo de la Cufin por acción, sin que el monto disminuido por dicho concepto por las acciones reembolsadas o consideradas para la liquidación exceda de la utilidad distribuida gravada total. Por ello, sólo se disminuye del saldo de la Cufin la cantidad de \$900,000.00.

50. Determinación del nuevo saldo de la cuenta de capital de aportación a la fecha de la liquidación.

Saldo de la cuenta a la fecha de la liquidación	\$2'100,000
(-) Reembolso de capital calculado a \$10,500 por acción x 200 acciones	<u>2'100,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha de la liquidación	<u>\$0</u>

II. Aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR.

10. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas.

Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la liquidación	\$3'000,000
(-) Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la liquidación	<u>2'100,000</u>
(=) Importe máximo de utilidades distribuidas	<u>\$900,000</u>

20. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR (cuando el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas).

<i>Reembolso total</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Importe máximo de utilidades distribuidas</i>
\$3'000,000	>	\$900,000

Nota:
Dado que el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas, las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR ascienden a la cantidad de \$900,000.00.

30. Determinación de las utilidades distribuidas gravadas.

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR	\$900,000
(-) Utilidad distribuida gravada total según la fracción I del artículo 78 de la LISR	<u>900,000</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables	<u><u>\$0</u></u>

40. Determinación de las utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin.

Utilidades distribuidas gravables	\$0
(-) Saldo de la Cufin después de aplicar dividendos según el artículo 78, fracción I	<u>1'050,000</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin	<u><u>\$0</u></u>

50. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidades distribuidas gravables de la fracción II del artículo 78, LISR	\$0	\$0	\$0
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	0	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>

III. Determinación del impuesto total.

ISR correspondiente a la aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR	\$0
(+) ISR correspondiente a la aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR	<u>0</u>
(=) Impuesto total	<u><u>\$0</u></u>

COMENTARIOS

Se ha supuesto una liquidación de sociedad en donde, para determinar si existen utilidades distribuidas gravables, se deben aplicar las disposiciones contenidas en el artículo 78. Además, se indica el caso de no causación de impuesto en la liquidación, toda vez que existen utilidades en la Cufin que, habiendo cubierto el impuesto, no quedan sujetas a gravamen alguno, en un claro ejemplo de transparencia en materia del ISR.

Finalmente, vale la pena mencionar que el reembolso del capital contable actualizado de este caso práctico se aplicó de la manera siguiente:

Reembolso total	\$3'000,000
(-) Reembolso que se considera utilidades distribuidas (\$3'000,000 – \$2'100,000)	900,000
(-) Reembolso que no se considera utilidades distribuidas, sino capital de aportación	<u>2'100,000</u>
(=) Resultado	<u><u>\$0</u></u>

REFERENCIA

Artículos 78 de la LISR, así como 118 del RISR.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto que genera la liquidación de una sociedad mercantil residente en México en 2022.

- La cuenta de capital de aportación por acción actualizado es mayor que el reembolso por acción.

DATOS

Integración del capital social:

□ Número de acciones	150
□ Importe del capital social	\$150,000
□ Todos los socios son mexicanos personas físicas	
□ Todo el capital social está integrado por aportaciones	

Otros datos:

□ Fecha de pago del reembolso de acciones	octubre de 2022
□ Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la liquidación	\$750,000
□ Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la liquidación	\$1'800,000
□ Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la liquidación ($\$1'800,000 \div 150$ acciones)	\$12,000
□ Saldo de la Cufin a la fecha de la liquidación	\$0
□ Reembolso por acción	\$5,000

DESARROLLO

I. Aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR.

1o. Determinación del dividendo por acción.

Reembolso por acción	\$5,000
(-) Capital de aportación por acción actualizado a la fecha de la liquidación	<u>5,000</u>
(=) Dividendo por acción	<u>\$0</u>

Nota:

No existe dividendo por acción, al ser menor el reembolso por acción que el capital de aportación por acción actualizado.

2o. Determinación de la utilidad distribuida gravada total.

Dividendo por acción	\$0
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>150</u>
(=) Utilidad distribuida gravada total	<u>\$0</u>

3o. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidad distribuida gravada por acción	\$0	\$0	\$0
(x) Número de acciones reembolsadas	<u>150</u>	<u>150</u>	150
(=) Utilidad distribuida gravada total	0	0	0
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	0	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>

40. Determinación del nuevo saldo de la cuenta de capital de aportación a la fecha de la liquidación.

Saldo de la cuenta a la fecha de la liquidación	\$1'800,000
(-) Reembolso de capital calculado a \$5,000 por acción x 150 acciones	<u>750,000</u>
(=) Nuevo saldo de la cuenta a la fecha de la liquidación	<u>\$1'050,000</u>

II. Aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR.

10. Determinación del importe máximo de utilidades distribuidas.

Capital contable actualizado, según estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de la liquidación	\$750,000
(-) Saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado a la fecha de la liquidación	<u>1'800,000</u>
(=) Importe máximo de utilidades distribuidas	<u>\$0</u>

20. Determinación de las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR (cuando el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas).

<i>Reembolso total</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Importe máximo de utilidades distribuidas</i>
\$750,000	>	\$0

Nota:

Dado que el reembolso total es mayor que el importe máximo de utilidades distribuidas, las utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR ascienden a la cantidad de \$0.00.

30. Determinación de las utilidades distribuidas gravadas.

Utilidades distribuidas para efectos de la fracción II del artículo 78 de la LISR	\$0
(-) Utilidad distribuida gravada total según la fracción I del artículo 78 de la LISR	<u>0</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables	<u><u>\$0</u></u>

40. Determinación de las utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin.

Utilidades distribuidas gravables	\$0
(-) Saldo de la Cufin después de aplicar dividendos según el artículo 78, fracción I	<u>0</u>
(=) Utilidades distribuidas gravables que no provienen de la Cufin	<u><u>\$0</u></u>

50. Determinación del impuesto por enterar.

	Provenientes de la Cufin	No provenientes de la Cufin	Total
Utilidades distribuidas gravables de la fracción II del artículo 78, LISR	\$0	\$0	\$0
(x) Factor para determinar la cantidad gravada total	<u>0</u>	<u>1.4286</u>	
(=) Cantidad gravada total	0	0	
(x) Tasa del ISR	<u>0%</u>	<u>30%</u>	
(=) ISR por enterar	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>	<u><u>\$0</u></u>

III. Determinación del impuesto total.

ISR correspondiente a la aplicación de la fracción I del artículo 78 de la LISR	\$0
(+) ISR correspondiente a la aplicación de la fracción II del artículo 78 de la LISR	<u>0</u>
(=) Impuesto total	<u><u>\$0</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico, aun cuando no se cuenta con saldo en la Cufin, no existen utilidades distribuidas gravables y, en consecuencia, no existe impuesto por enterar, debido a que el capital de aportación por acción actualizado es mayor que el reembolso por acción, situación que puede presentarse en una empresa que ha operado con pérdidas durante varios ejercicios.

REFERENCIA

Artículos 78 de la LISR, así como 118 del RISR.

Generalidades

El artículo 194 de la LISR establece que las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el impuesto que les corresponda por las actividades que realicen, en lugar de aplicar lo dispuesto en el Título II de dicha Ley, podrán aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma (régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales), considerando lo siguiente:

1. Calcularán el impuesto del ejercicio de cada uno de sus socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le corresponda a cada socio por su participación en la sociedad cooperativa de que se trate, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de la LISR.
2. Las sociedades cooperativas de producción podrán diferir la totalidad del impuesto mencionado, hasta el ejercicio en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.

En los casos en que las sociedades antes referidas determinen utilidad y no la distribuyan en los dos ejercicios siguientes a partir de la fecha en que se determinó, se pagará el impuesto en los términos de este capítulo de la obra.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, de acuerdo con el artículo noveno del Decreto por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales, publicado en el DOF el 26 de marzo de 2015, las sociedades cooperativas de producción que tributen en los términos del Título VII “De los Estímulos Fiscales”, Capítulo VII “De las Sociedades Cooperativas de Producción” de la LISR, que determinen utilidad gravable del ejercicio y no la distribuyan, podrán diferir la totalidad del ISR del ejercicio determinado, por tres ejercicios siguientes a los establecidos en el citado párrafo, siempre que cumplan ciertos requisitos; es decir, en total, podrán diferir hasta cinco ejercicios el citado ISR del ejercicio.

3. Cuando la sociedad cooperativa de que se trate distribuya a sus socios utilidades provenientes de la cuenta de utilidad gravable, pagará el impuesto diferido aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate, la tarifa del artículo 152 de la LISR.

Para estos efectos, se considerará que las primeras utilidades que se distribuyan son las primeras utilidades que se generaron.

Es importante señalar que la tarifa del artículo 152 citado que se debe aplicar será la vigente al momento en el que se generaron las utilidades que se distribuyan.

4. El impuesto que en los términos mencionados corresponda a cada uno de los socios, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se pagaron las utilidades gravables; el socio de la cooperativa de que se trate podrá acreditar en su declaración anual del ejercicio que corresponda, el impuesto que se pague en los términos comentados.
5. Se considerará que la sociedad cooperativa de producción distribuye utilidades a sus socios, cuando la utilidad gravable de referencia se invierta en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para la operación normal de la sociedad de que se trate.
6. Para los efectos anteriores, las sociedades cooperativas de producción que no distribuyan rendimientos a sus socios, sólo podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generan más empleos o socios cooperativistas.
7. Las sociedades cooperativas de producción llevarán una cuenta de utilidad gravable. Esta cuenta se adicionará con la utilidad gravable del ejercicio y se disminuirá con el importe de la utilidad gravable pagada.
8. El saldo de la cuenta mencionada, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad gravable del mismo, se actualizará con el factor siguiente:

INPC del último mes del ejercicio de que se trate

(÷) INPC del mes en que se efectuó la última actualización

(=) Factor de actualización

Cuando se distribuyan utilidades provenientes de esta cuenta con posterioridad a la actualización antes prevista, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución, se actualizará con el factor siguiente:

INPC del mes en que se distribuyan las utilidades

(÷) INPC del mes en que se efectuó la última actualización

(=) Factor de actualización

9. El saldo de la cuenta de utilidad gravable deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea general extraordinaria y que haya servido de base para realizar la escisión.
10. La utilidad gravable mencionada anteriormente será la que determine la sociedad cooperativa de que se trate, en los términos del artículo 109 de la LISR correspondiente a la totalidad de los socios que integran dicha sociedad.
11. Por los ingresos que obtenga la sociedad cooperativa no se efectuarán pagos provisionales del ISR.
12. Los rendimientos y los anticipos que otorguen las sociedades cooperativas a sus socios, se considerarán como ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y se aplicará lo dispuesto en los artículos 94 y 96 de la LISR.
13. Las sociedades cooperativas de producción que opten por aplicar lo dispuesto en los numerales anteriores, no podrán variar su opción en ejercicios posteriores, salvo cuando se cumpla con los requisitos que se establezcan en el RISR. Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto en los términos mencionados, en ningún caso podrán volver a tributar conforme a dicha opción (artículo 195 de la LISR).

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la utilidad gravable del ejercicio de 2022, correspondiente a cada socio de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

- No se pagó PTU en el ejercicio de 2022.
- No existen pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

DATOS

De la sociedad:

□ Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$670,000
□ Ingresos exentos del ejercicio de 2022	\$0
□ Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	\$490,000

De los socios:

□ Participación de cada socio	
Socio 1	40%
Socio 2	35%
Socio 3	25%

DESARROLLO

1o. Determinación de la utilidad gravable total del ejercicio.

Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$670,000
(-) Ingresos exentos del ejercicio de 2022	0
(=) Ingresos gravados del ejercicio de 2022	670,000
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	490,000
(=) Utilidad fiscal	180,000
(-) PTU pagada en el ejercicio	0
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, actualizadas	0
(=) Utilidad gravable total del ejercicio	<u>\$180,000</u>

2o. Determinación de la utilidad gravable correspondiente a cada socio.

<i>Socio</i>	<i>Utilidad gravable total del ejercicio</i> \$	<i>Participación de cada socio</i>	<i>Utilidad gravable del ejercicio correspondiente a cada socio</i> \$
1	180,000	40%	72,000

2	180,000	35%	63,000
3	180,000	25%	45,000
Total		100%	180,000

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener la utilidad gravable del ejercicio que corresponde a cada socio, de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Las sociedades cooperativas de producción constituidas únicamente por socios personas físicas que con anterioridad al 1o. de enero de 2014, hayan tributado en los términos del Capítulo VII-A del Título II de la LISR vigente hasta el 31/XII/2013, denominado “De las Sociedades Cooperativas de Producción”, que hayan optado por diferir el ISR de los ejercicios anteriores a esa fecha, seguirán aplicando lo dispuesto por el artículo 85-A de la citada Ley, hasta que se cubra el ISR que hubieran diferido únicamente por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2013. Deberán pagar dicho impuesto en el ejercicio en el que se distribuya a sus socios la utilidad gravable que les corresponda; para estos efectos, el ISR diferido se pagará aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate, la tarifa a que se refiere el artículo 152 de la LISR.

REFERENCIA

Artículos 194 de la LISR y noveno, fracciones XXVII y XXVIII, de las DTLISR14.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022, de un socio de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

- La totalidad de la utilidad gravable que le correspondió al socio en el ejercicio de 2022, se distribuirá en mayo de 2023.

DATOS

□ Utilidad gravable del ejercicio de 2022 distribuida al socio 1 del caso práctico anterior, en la parte que le corresponde	\$72,000
---	----------

DESARROLLO

10. Determinación del impuesto del ejercicio.

Utilidad gravable del ejercicio de 2022 distribuida al socio 1 del caso práctico anterior, en la parte que le corresponde	\$72,000.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR (vigente en el ejercicio de 2021)	<u>65,651.08</u>
(=) Excedente del límite inferior	6,348.92
(x) Tasa para aplicarse al excedente del límite inferior	<u>10.88%</u>
(=) Impuesto marginal	690.76
(+) Cuota fija	<u>3,855.14</u>
(=) Impuesto del ejercicio	<u><u>\$4,545.90</u></u>

COMENTARIOS

Para determinar el impuesto del ejercicio, en el presente caso práctico se aplicó la tarifa del artículo 152 de la LISR vigente en el ejercicio de 2021, pues la de 2022 no se ha publicado al cierre de esta obra, y es esta la que debe aplicarse ya que 2022 es el ejercicio cuando se generaron las utilidades que se distribuirán en mayo de 2023.

REFERENCIA

Artículo 194.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo inicial de la cuenta de utilidad gravable al 31 de diciembre de 2022, de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

DATOS

- Utilidad gravable total del ejercicio de 2022
(véase el caso práctico 1) \$180,000

DESARROLLO

10. Determinación del saldo inicial de la cuenta de utilidad gravable al 31 de diciembre de 2022.

<i>Utilidad gravable total del ejercicio de 2022</i>	<i>Igual a</i>	<i>Saldo inicial de la cuenta de utilidad gravable al 31 de diciembre de 2022</i>
\$180,000	=	\$180,000

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el saldo inicial de la cuenta de utilidad gravable de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

REFERENCIA

Artículo 194, fracción II.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado al 31 de diciembre de 2023, de la cuenta de utilidad gravable de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

- El ejercicio es de enero a diciembre de 2023.

DATOS

□ Saldo inicial de la cuenta de utilidad gravable al 31 de diciembre de 2022 (véase el caso práctico 3)	\$180,000
□ Utilidad gravable del ejercicio de 2023	\$232,000
□ INPC de diciembre de 2023 (supuesto)	112.641
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2023	122.641
(÷) INPC de diciembre de 2022	<u>118.997</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0306</u>

2o. Actualización del saldo de la cuenta de utilidad gravable.

Saldo inicial de la cuenta de utilidad gravable al 31 de diciembre de 2022	\$180,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0306</u>
(=) Saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable	<u>\$185,508</u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable al cierre del ejercicio.

Saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable	\$185,508
(+) Utilidad gravable del ejercicio de 2023	<u>232,000</u>
(=) Saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable al cierre del ejercicio	<u>\$417,508</u>

COMENTARIOS

En el presente caso práctico se ejemplificó el procedimiento para actualizar el saldo de dicha cuenta al cierre del ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 194, fracción II.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación del saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable, de una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas y optó por aplicar las mismas disposiciones que observan las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

- La sociedad distribuirá utilidades provenientes del saldo de la cuenta de utilidad gravable en mayo de 2024.
- El ejercicio es de enero a diciembre de 2024.

DATOS

□ Saldo de la cuenta de utilidad gravable a la fecha de la última actualización (véase el caso práctico 4)	\$417,508
□ Fecha de la última actualización	diciembre de 2022
□ Utilidades distribuidas provenientes del saldo de la cuenta de utilidad gravable	\$150,000
□ Fecha de pago de las utilidades distribuidas	mayo de 2023
□ INPC de mayo de 2024 (supuesto)	124.303
□ INPC de diciembre de 2023 (supuesto)	122.641

DESARROLLO

1o. Determinación del factor de actualización.

INPC de mayo de 2024	124.303
(÷) INPC de diciembre de 2023	<u>122.641</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.0136</u></u>

2o. Actualización del saldo de la cuenta de utilidad gravable.

Saldo anterior de la cuenta de utilidad gravable	\$417,508
(x) Factor de actualización	<u>1.0136</u>
(=) Saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable	<u><u>\$423,186</u></u>

3o. Determinación del saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable a la fecha en que se distribuyen las utilidades.

Saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable	\$423,186
(-) Utilidades distribuidas provenientes del saldo de la cuenta de utilidad gravable	<u>150,000</u>
(=) Saldo actualizado de la cuenta de utilidad gravable a la fecha en que se distribuyen las utilidades	<u><u>\$273,186</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se ilustró la mecánica para actualizar el saldo de la cuenta de utilidad gravable a la fecha en que se distribuyen utilidades provenientes del saldo de la mencionada cuenta.

REFERENCIA

Artículo 194, fracción II.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR correspondiente a un anticipo que otorgó una sociedad cooperativa de producción que únicamente se encuentra constituida por socios personas físicas, a uno de sus socios en enero de 2022.

DATOS

- Monto del anticipo pagado al socio en enero de 2022 \$10,000
- Impuesto local a los ingresos asimilados a salarios, retenido en el mes \$0

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto por retener.

Monto del anticipo pagado	\$10,000.00
(-) Impuesto local a los ingresos asimilados a salarios, retenido en el mes	0.00
(=) Base del ISR	10,000.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR	9,614.67
(=) Excedente del límite inferior	385.33
(x) Tasa para aplicarse al excedente del límite inferior	16.00%
(=) Impuesto marginal	61.65
(+) Cuota fija	772.10
(=) Impuesto por retener (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>\$833.75</u>

COMENTARIOS

Los rendimientos y los anticipos que otorguen las sociedades cooperativas de producción a sus socios, se considerarán como ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y se aplicará lo dispuesto en los artículos 94 y 96 de la LISR. Por ello, en el presente caso práctico se ilustró la mecánica que deberán seguir dichas sociedades para determinar el ISR por retener a sus socios por la entrega de anticipos.

En nuestra opinión, sólo los anticipos deberían considerarse como ingresos asimilados a salarios, ya que los rendimientos que se distribuyan a los cooperativistas serán con cargo al saldo de la cuenta de utilidad gravable, por lo que al momento de su distribución deberá pagarse el ISR que se haya diferido en el ejercicio en que se generó la utilidad, por lo que no es claro si el ISR relativo a las utilidades puede asimilarse opcionalmente a salarios o pagar el ISR diferido al momento de su distribución. Esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación.

REFERENCIA

Artículo 194.

CAPITULO XVI

REGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA

Quiénes deben aplicar el régimen simplificado de confianza

De acuerdo con el artículo 206 de la LISR, deberán cumplir sus obligaciones fiscales en materia del ISR conforme al régimen simplificado de confianza de personas morales, las siguientes:

1. Las residentes en México únicamente constituidas por personas físicas, cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no excedan de la cantidad de \$35'000,000.
2. Las personas morales residentes en México únicamente constituidas por personas físicas que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos totales no excederán de la cantidad referida en el punto 1 anterior.

Las personas morales que tributen en el régimen simplificado de confianza tendrán que observar las disposiciones del régimen general de la LISR siguientes, entre otras:

1. La tasa del ISR será de 30% (artículo 212).
2. Las partidas no deducibles serán las mismas que establece el régimen general de la LISR (artículo 208).
3. Tendrán que cumplir las mismas obligaciones que dispone el régimen general de la LISR (artículo 213).
4. También tendrán que determinar Cuca y Cufin como indica el régimen general de la LISR (artículo 213).
5. La mecánica para determinar la renta gravable para la PTU será la misma que estipula el régimen general de la LISR (artículo 212).

Presentación de aviso

Conforme al artículo segundo, fracción I, de las DTLISR22, los contribuyentes que al 1o. de enero de 2022 se encuentren tributando en el régimen general de ley (título II de la LISR) o se encuentren aplicando la opción de acumulación de efectivo por personas morales (capítulo VIII del título VII que se deroga, de la LISR), deberán aplicar el régimen simplificado de confianza de personas morales, siempre que cumplan los requisitos contenidos en este régimen y presenten a más tardar el 31 de enero de 2022 un aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT.

En caso de que los contribuyentes omitan presentar el aviso señalado en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá realizar la actualización de actividades económicas y obligaciones sin necesidad de que el contribuyente presente dicho aviso, conforme a la información de los ingresos facturados.

Personas morales que no tributarán en el régimen simplificado de confianza

Según el artículo 196 de la LISR, las personas morales que enseguida se enlistan no podrán aplicar el régimen de flujo de efectivo:

1. Las personas morales cuando uno o varios de sus socios, accionistas o integrantes participen en otras sociedades mercantiles donde tengan el control de la sociedad o de su administración; o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de la LISR.

Para efectos de este numeral se entenderá por control cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración a tal grado que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

2. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomiso o asociación en participación.

3. Quienes tributen conforme a los regímenes siguientes:

- a) De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras y Uniones de Crédito (capítulo IV del título II de la Ley del ISR).
- b) Régimen Opcional para Grupos de Sociedades (capítulo VI del título II de la Ley del ISR).
- c) De los Coordinados (capítulo VII del título II de la Ley del ISR).
- d) Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (capítulo VIII del título II de la Ley del ISR).

4. Quienes tributen en el régimen de las Sociedades Cooperativas de Producción (capítulo VII del título VII de la Ley del ISR).
5. Los contribuyentes que dejen de tributar en el régimen simplificado de confianza de personas morales.

Momento en que se acumulan los ingresos

Según el artículo 207 de la LISR, las personas morales que tributen conforme al régimen simplificado de confianza acumularán los ingresos en el momento en que sean efectivamente percibidos.

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en:

1. Efectivo.
2. Bienes.
3. Servicios.
4. Títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago.
5. Cheque; en este caso, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del cheque o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos aun cuando correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe.

También se entenderá que el ingreso es efectivamente percibido, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Si se trata de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas o de las deudas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, se considerará ingreso acumulable la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre que la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

En el caso de los ingresos derivados de las condonaciones, quitas, remisiones o de deudas que hayan sido otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero o de deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con los acreedores reconocidos sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, se considerarán efectivamente percibidos en la fecha en que se convenga la condonación, la quita o la remisión o en la que se consuma la prescripción.

En el caso de enajenación de bienes que se exporten se tendrá que acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. Si el ingreso no se percibe dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se tendrá que acumular el ingreso transcurrido dicho plazo.

Cabe señalar que, conforme a disposición transitoria, no se tendrá que efectuar la acumulación de los ingresos percibidos efectivamente durante 2022, cuando dichos ingresos hayan sido acumulados hasta el 31 de diciembre de 2021.

Deducciones autorizadas

De acuerdo con el artículo 208 de la LISR, los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.
2. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas.
3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
4. Las inversiones.
5. Los intereses pagados derivados de la actividad, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades de la persona moral y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.

6. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS.

7. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la LISR. El monto de la deducción que indica este numeral no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

Momento en que deben efectuarse las deducciones

Según el artículo 210 de la LISR, las deducciones autorizadas deberán cumplir el requisito de que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se entenderán como efectivamente erogadas cuando hayan sido pagadas en:

1. Efectivo.
2. Mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito.
3. Cheque; en este caso, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando los pagos se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

También se entenderán como efectivamente erogadas las deducciones cuando:

1. El contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta.
2. El interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Si se trata de inversiones, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

Otros requisitos de las deducciones

De acuerdo con el artículo 210 de la LISR, otros requisitos que deben reunir las deducciones son los siguientes:

1. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago del ISR en el régimen simplificado de confianza.
2. Que cuando la LISR permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del régimen general.
3. Que se resten una sola vez.
4. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que la LISR señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, si se de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.
5. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto en el caso de la deducción de inversiones.
6. En el caso de inversiones, no se le dé efectos fiscales a su revaluación.
7. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la LISR. Por lo que se refiere únicamente a los comprobantes fiscales a que se refiere el primer párrafo de la fracción III del artículo 27 de LISR, éstos se obtengan a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración de pago provisional y la fecha de expedición de dicho comprobante fiscal deberá corresponder a dicho periodo de pago.

Cabe indicar que, para los efectos anteriores, se estará a lo dispuesto en las fracciones aplicables del artículo 27 de LISR.

Deducción de inversiones

El artículo 209 de la LISR dispone que las personas morales del régimen simplificado de confianza determinarán la deducción por inversiones conforme a esta ley, aplicando los porcentos máximos autorizados que se mencionan a continuación, en lugar de los señalados en el régimen general de la LISR, siempre que el monto total de las inversiones en el ejercicio no hubiera excedido de \$3'000,000:

1. En el caso de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos:

- a)** 5% para cargos diferidos.
- b)** 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.
- c)** 15% para regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos, a excepción de los señalados en el inciso d siguiente.
- d)** En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, el porcentaje máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en porcentaje.

2. Si se trata de activos fijos por tipo de bien:

a) En el caso de construcciones:

- 20% para inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes.
- 13% en los demás casos.

b) En el caso de ferrocarriles:

- 10% para bombas de suministro de combustible a trenes.
- 10% para vías férreas.
- 10% para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.
- 20% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.
- 20% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.

c) 25% para mobiliario y equipo de oficina.

d) 20% para embarcaciones.

e) En el caso de aviones:

- 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.
- 20% para los demás.

f) 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques.

g) 50% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

h) 50 % para dados, troqueles, moldes, matrices y herramienta.

i) 100% para semovientes y vegetales.

j) Si se trata de comunicaciones telefónicas:

- 10% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.
- 20% para sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.
- 20% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la

conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.

- 25% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.
- 20% para los demás.

k) En el caso de comunicaciones satelitales:

- 20% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.
- 20% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

l) 100% para adaptaciones que se realicen a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, siempre que dichas adaptaciones tengan como finalidad facilitar a las personas con discapacidad a que se refiere el artículo 186 de esta Ley, el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente.

m) 100% para maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente.

n) 50% para bicicletas convencionales, bicicletas y motocicletas cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables.

3. Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados, se aplicarán, de acuerdo con la actividad en que sean utilizados, los porcentajes siguientes:

a) 20% en la generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; en el transporte marítimo, fluvial y lacustre.

b) 10% en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.

c) 13% en la fabricación de pulpa, papel y productos similares.

d) 13% en la fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.

e) 20% en el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.

f) 20% en el transporte eléctrico; en infraestructura fija para el transporte, almacenamiento y procesamiento de hidrocarburos.

g) 25% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.

h) 25% en la industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros.

i) 25% en el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión.

j) 33% en restaurantes.

k) 25% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.

l) 35% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.

m) 50% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.

n) 20% en otras actividades no especificadas antes.

Cabe señalar que los porcentos de deducción se aplicarán sobre el monto original de la inversión, aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción.

Cuando el monto de las inversiones en el ejercicio exceda de \$3'000,000 se tendrán que aplicar los porcentos máximos establecidos en el régimen general de la LISR.

Cabe señalar que mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes que antes de tributar en el régimen simplificado de confianza deducían inversiones, tendrán que seguir aplicando los porcentos máximos de deducción de inversiones que les correspondieron de acuerdo con los plazos que hayan transcurrido, respecto de las inversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2021.

Pagos provisionales

Según el artículo 211 de la LISR, las personas morales del régimen simplificado de confianza efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.

Los pagos provisionales se efectuarán, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinará como sigue:

	Totalidad de los ingresos efectivamente percibidos, obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago
(-)	Deducciones autorizadas efectivamente erogadas, correspondientes al mismo periodo
(-)	PTU pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
(-)	Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido
(=)	Utilidad para el pago provisional
(x)	Tasa del ISR
(=)	Pago provisional del ISR del periodo
(-)	Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
(-)	Retención del ISR por intereses que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo
(=)	Pago provisional del ISR en el mes

Impuesto del ejercicio

De acuerdo con el artículo 212 de la LISR, las personas morales que tributan en el régimen simplificado de confianza calcularán el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del título II de la LISR “De las Personas Morales”; es decir, aplicando la misma mecánica que utilizan las personas morales que pagan sus impuestos conforme al régimen general de la citada ley.

Los contribuyentes calcularán el impuesto del ejercicio a su cargo aplicando la mecánica siguiente:

Ingresos totales efectivamente cobrados en el ejercicio
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022
(=) Utilidad fiscal
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas
(=) Resultado fiscal
(x) Tasa del ISR (30% para 2022)
(=) ISR del ejercicio a cargo
(-) Pagos provisionales del ejercicio efectuados
(-) Retenciones del ISR por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio
(-) ISR pagado en el extranjero
(-) ISR por dividendos
(=) <u>ISR del ejercicio por pagar</u>

La pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará la PTU pagada en el ejercicio.

Cuando las personas morales que tributen en el régimen simplificado de confianza distribuyan a sus socios, accionistas o integrantes dividendos o utilidades, estarán a lo dispuesto en el artículo 140 de la LISR.

Personas morales que dejan de aplicar el régimen simplificado de confianza

De acuerdo con el artículo 214 de la LISR, los contribuyentes que no cumplan los requisitos para continuar tributando en el régimen simplificado de confianza deberán cumplir las obligaciones del régimen general de ley, a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquél en que esto suceda.

Para los efectos del párrafo anterior, respecto de los pagos provisionales que se deban efectuar, correspondientes al primer ejercicio inmediato siguiente a aquél en que se dejó de tributar en el régimen simplificado de confianza, se considerará como coeficiente de utilidad el que corresponda a la actividad preponderante de los contribuyentes conforme al artículo 58 del CFF.

Los contribuyentes deberán presentar a más tardar el día 31 de enero del ejercicio inmediato siguiente a aquél en que dejen de aplicar el régimen simplificado de confianza, un aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT.

En caso de que los contribuyentes omitan presentar el aviso señalado en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá realizar la actualización de actividades económicas y obligaciones sin necesidad de que el contribuyente presente tal aviso.

Los contribuyentes no efectuarán la acumulación de los ingresos que hubieran percibido hasta antes de la fecha en que dejen de aplicar el régimen simplificado de confianza, siempre que los mismos hubieran sido acumulados de acuerdo con la LISR. En caso de que los contribuyentes hubieran efectuado las deducciones en los términos de ley, no podrán volver a efectuarlas.

El SAT podrá instrumentar, mediante reglas de carácter general, los mecanismos operativos de transición para la presentación de declaraciones, avisos y otro tipo de información para los contribuyentes que dejen de tributar en el régimen simplificado de confianza y deban pagar el impuesto en los términos del régimen general de ley.

Determinación de la PTU

De acuerdo con el artículo 120 de la LFT, para determinar el monto de la PTU se debe considerar la renta gravable calculada conforme a la LISR.

Asimismo, la Resolución del Consejo de representantes de la Sexta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (DOF 18/IX/2020) establece que el porcentaje de PTU deberá mantenerse

en 10% aplicable sobre la renta gravable.

La mecánica que deben atender las personas morales que tributan en el régimen simplificado de confianza para determinar la renta gravable para la PTU es la siguiente:

Ingresos acumulables efectivamente cobrados

(-) Cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos

(=) Ingresos para efectos de la PTU

(-) Deducciones autorizadas efectivamente pagadas

(=) Base gravable para la PTU (cuando el resultado sea positivo)

Se aplicará el factor de 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por las personas morales del régimen de flujo de efectivo a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, disminuyan con respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior; de lo contrario, se aplicará el factor de 0.47.

En el cálculo de la renta gravable para la PTU no se tomarán en cuenta las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar ni la PTU pagada en el ejercicio.

Lo indicado en este rubro tiene su fundamento legal en los artículos 9o. y 212 de la LISR, así como 1o. de la Resolución de Consejo de Representantes de la Sexta Comisión Nacional para la PTU, publicada en el DOF del 18/IX/2020.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional del ISR de marzo de 2022 de una persona moral que tributa en el régimen simplificado de confianza.

DATOS

□ Totalidad de los ingresos efectivamente percibidos en el periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de marzo de 2022	\$985,000
□ Totalidad de deducciones correspondientes al periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de marzo de 2022	\$523,000
□ PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	\$0
□ Pérdidas fiscales actualizadas ocurridas en ejercicios anteriores que no se han disminuido	\$0
□ Pagos provisionales del ISR de enero y febrero de 2022	\$75,200
□ Retenciones de ISR por pago de intereses, efectuadas del 1o. de enero al 31 de marzo de 2022	\$0

DESARROLLO

Determinación del pago provisional del ISR de marzo de 2022 de una persona moral que tributa en el régimen de flujo de efectivo.

Ingresos efectivamente cobrados en el periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de marzo de 2022	\$796,000
(-) Deducciones efectivamente pagadas en el periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de marzo de 2022	523,000
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	0
(-) Pérdidas fiscales actualizadas ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido	0
(=) Base para el pago provisional de marzo de 2022	309,000
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Pago provisional del ISR del periodo	92,700
(-) Pagos provisionales del ISR de enero y febrero de 2022	75,200
(-) Retenciones del ISR por pago de intereses, efectuadas del 1o. de enero al 31 de marzo de 2022	0
(=) Pago provisional del ISR de marzo de 2022	<u>\$17,500</u>

COMENTARIO

Se indicó el procedimiento que de acuerdo con la LISR las personas morales del régimen simplificado de confianza tendrán que observar para realizar sus pagos provisionales del ISR. Unicamente se consideran los ingresos efectivamente cobrados, así como las deducciones efectivamente pagadas, excepto la deducción de inversiones, la cual se aplicará conforme a los porcentos máximos autorizados por la referida ley, aunque el monto original de la inversión no se hubiera pagado efectivamente en el ejercicio correspondiente.

Los pagos provisionales se harán a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

REFERENCIA

Artículo 199.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona moral que tributa en el régimen de flujo de efectivo.

DATOS

□ Totalidad de los ingresos percibidos en el ejercicio de 2022	\$4'750,000
□ Totalidad de deducciones autorizadas correspondientes al ejercicio de 2022	\$4'122,000
□ PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	\$123,000
□ Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se han disminuido, actualizadas	\$0
□ Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	\$129,000
□ Retenciones del ISR por pago de intereses efectuadas en el ejercicio	\$0
□ ISR pagado en el extranjero	\$0
□ ISR por dividendos	\$0

DESARROLLO

Determinación del ISR a cargo del ejercicio 2022 de una persona moral que tributa en el régimen de flujo de efectivo.

Ingresos efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022	\$4'261,000
(-) Deducciones autorizadas efectivamente pagadas en el ejercicio de 2022	4'122,000
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	123,000
(=) Utilidad fiscal del ejercicio de 2022	430,000
(-) Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido, actualizadas	0
(=) Resultado fiscal del ejercicio de 2022	430,000
(x) Tasa del ISR	30%
(=) ISR a cargo del ejercicio 2022	129,000
(-) Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	129,000
(-) Retenciones del ISR por pago de intereses efectuadas en el ejercicio	0
(-) ISR pagado en el extranjero	0
(-) ISR por dividendos	0
(=) ISR por pagar del ejercicio 2022	\$0

COMENTARIO

Se señaló el procedimiento que, conforme a la LISR, las personas morales del régimen simplificado de confianza tendrán que observar para determinar el ISR del ejercicio a su cargo. Unicamente se consideran los ingresos efectivamente

cobrados, así como las deducciones efectivamente pagadas, excepto la deducción de inversiones, la cual se determinará aplicando los porcentos máximos autorizados por dicha ley, aunque el monto original de la inversión no se hubiera pagado efectivamente en el ejercicio correspondiente.

REFERENCIA

Artículos 9o. y 200.

Concepto de coordinados

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 72 de la LISR, se consideran coordinados a las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros, o complementarias a dichas actividades, y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos relacionados directamente con dichas actividades.

Podrán aplicar lo dispuesto en el Capítulo VII del Título II de la LISR, denominado “De los Coordinados”, las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a la actividad de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

De acuerdo con la fracción XIV del artículo segundo de las DTLISR16, lo dispuesto en el artículo 72 de la LISR respecto de los integrantes de los coordinados o las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, fue aplicable desde el 1o. de enero de 2014.

Para efectos del párrafo anterior, los contribuyentes debieron presentar a más tardar el 31 de marzo de 2016 el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones con efectos retroactivos, así como, en su caso, las declaraciones complementarias de pago provisional y anual de los ejercicios de 2014 y 2015.

Los contribuyentes que hubieran pagado el ISR de los ejercicios de 2014 y 2015 dentro del régimen general de las personas morales y que hayan presentado las declaraciones complementarias de referencia, en caso de haber obtenido algún saldo a favor, el mismo podrá ser compensado en los términos del artículo 23 del CFF, sin que dicho beneficio dé lugar a devolución alguna.

Los coordinados cumplirán con las obligaciones establecidas en la LISR, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, denominado “De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales”.

Utilidad gravable o pérdida fiscal

En términos del primer párrafo de la fracción II del artículo 72 de la LISR, la determinación de la utilidad gravable del ejercicio de los coordinados y de sus integrantes, en su caso, se hará de la manera siguiente:

1. Cuando se obtiene utilidad gravable.

Ingresos acumulables del coordinado o del integrante
(según corresponda), efectivamente cobrados en el ejercicio

(-) Deducciones autorizadas del coordinado o del integrante
(según corresponda), efectivamente erogadas en el ejercicio

(=) Utilidad fiscal (cuando los ingresos acumulables sean mayores)

(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022

(-) Pérdidas fiscales actualizadas del coordinado o de su
integrante (según corresponda), de ejercicios anteriores
pendientes de amortizar

(=) Utilidad gravable del ejercicio (cuando el resultado sea positivo)

2. Cuando se obtiene pérdida fiscal:

- Ingresos acumulables del coordinado o del integrante
(según corresponda), efectivamente cobrados en el ejercicio
- (-) Deducciones autorizadas del coordinado o del integrante
(según corresponda), efectivamente erogadas en el ejercicio
-
- (=) Pérdida fiscal (cuando las deducciones sean mayores)
- (-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el
ejercicio de 2022
-
- (=) Pérdida fiscal del ejercicio adicionada
-

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la utilidad gravable del ejercicio de 2022 de un coordinado.

- Se pagó PTU en el ejercicio.
- No existen pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

DATOS

□ Ingresos acumulables efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$840,000
□ Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	\$472,800
□ PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	\$150,000
□ Pérdidas fiscales actualizadas, de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$0

DESARROLLO

10. Determinación de la utilidad gravable del ejercicio.

Ingresos acumulables efectivamente percibidos en el ejercicio	\$840,000
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio	<u>472,800</u>
(=) Utilidad fiscal	367,200
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	150,000
(-) Pérdidas fiscales actualizadas, de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	<u>0</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio	<u><u>\$217,200</u></u>

COMENTARIOS

Esta es la forma en la que los coordinados deberán determinar su utilidad gravable del ejercicio, así como la de las personas físicas y morales integrantes de aquellos, la cual servirá de base para calcular el impuesto del ejercicio a cargo.

REFERENCIA

Artículos 72, fracción II, y 109.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la utilidad gravable del ejercicio de 2022 de un coordinado.

- No se pagó PTU en el ejercicio.
- Existen pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

DATOS

□ Ingresos acumulables efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$1'498,000
□ Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	\$1'296,000
□ PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	\$0
□ Pérdidas fiscales actualizadas, de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	\$60,000

DESARROLLO

10. Determinación de la utilidad gravable del ejercicio.

Ingresos acumulables efectivamente percibidos en el ejercicio	\$1'498,000
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio	<u>1'296,000</u>
(=) Utilidad fiscal	202,000
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	0
(-) Pérdidas fiscales actualizadas, de ejercicios anteriores pendientes de amortizar	<u>60,000</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio	<u><u>\$142,000</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se muestra el procedimiento que deberá seguirse para determinar la utilidad gravable del ejercicio, ya sea del propio coordinado o de sus integrantes personas físicas y morales, cuando se cuenta con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

REFERENCIA

Artículos 72, fracción II y 109.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, de una persona física que es integrante de un coordinado.

- No se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$206,000
□ Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	\$294,000
□ PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio.

Ingresos acumulables efectivamente percibidos en el ejercicio	\$206,000
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio	<u>294,000</u>
(=) Pérdida fiscal	(88,000)
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	<u>0</u>
(=) Pérdida fiscal del ejercicio adicionada	<u><u>(\$88,000)</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra la forma en la que los coordinados determinarán la pérdida fiscal del ejercicio de sus integrantes; en este caso, una persona física.

El mismo procedimiento ejemplificado en este caso práctico deberá seguirse para obtener la pérdida fiscal del ejercicio de los coordinados y de sus integrantes personas morales.

REFERENCIA

Artículos 72, fracción II y 109.

Impuesto del ejercicio

De acuerdo con la fracción II del artículo 72 de la LISR, para calcular el ISR del ejercicio de los coordinados y de las personas morales que sean sus integrantes, se debe seguir la mecánica que se muestra a continuación:

	Utilidad gravable del ejercicio
(x)	Tasa del 30% (para 2022)
(=)	Impuesto a cargo del ejercicio
(-)	Pagos provisionales efectuados en el ejercicio, por cuenta propia o de su integrante persona moral (según corresponda)
(-)	Retenciones por pago de intereses efectuadas en el ejercicio, al coordinado o a su integrante persona moral (según corresponda)
(=)	<u>ISR a cargo (a favor) del ejercicio</u>

Ahora bien, para calcular el ISR del ejercicio de las personas físicas que sean integrantes de coordinados, se debe observar la mecánica siguiente:

	Utilidad gravable del ejercicio
(-)	Deducciones personales (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades, ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)
(=)	Base previa del ISR (cuando el resultado sea positivo)
(-)	<u>Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas</u>
(=)	Base del ISR (cuando el resultado sea positivo)
(↓)	<u>Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR</u>
(=)	Impuesto del ejercicio a cargo
(-)	Pagos provisionales efectuados en el ejercicio
(-)	<u>Retenciones por pago de intereses efectuadas en el ejercicio</u>
(=)	<u>ISR a cargo (a favor) del ejercicio</u>

Con respecto a lo anterior, debe observarse lo siguiente:

1. Las personas físicas o morales, que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, en lugar de aplicar lo anterior, podrán optar por que cada coordinado de los que sean integrantes efectúe por su cuenta el pago del ISR del ejercicio, respecto de los ingresos que obtengan del coordinado de que se trate, aplicando a la utilidad gravable del ejercicio la tasa del 30%, tratándose de personas morales o la tasa del 35% en el caso de personas físicas. Dicho pago se considerará como definitivo. Una vez ejercida esta opción, ésta no podrá variarse durante el periodo de cinco ejercicios contados a partir de aquel en el que se empezó a ejercer la opción citada. La opción a que se refiere este párrafo también la podrán aplicar las personas físicas o morales que sean integrantes de un solo coordinado.
2. Las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, cuando sus ingresos provengan exclusivamente del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, deberán solicitar a los coordinados de los que sean integrantes, la información necesaria para calcular y enterar el ISR del ejercicio que les corresponda. Excepto cuando hayan ejercido la opción a que se refiere el numeral anterior.

Para calcular y enterar el ISR del ejercicio aplicarán lo dispuesto por el artículo 109 de la LISR. A la utilidad gravable determinada conforme a dicho precepto se le aplicará la tarifa del artículo 152 del citado ordenamiento.

3. No obstante que la fracción II del artículo 72 de la LISR no señale que los coordinados, para determinar la base del ISR del ejercicio de cada uno de sus integrantes personas físicas, disminuyan de la utilidad gravable las deducciones personales referidas en el artículo 151 de la misma Ley y, al resultado obtenido, apliquen la tarifa del artículo 152 de la citada Ley, a nuestro juicio, sí podrán disminuir de dicha utilidad tales deducciones, ya que este último artículo sí lo permite a las personas físicas que calculan el ISR del ejercicio por cuenta propia. De no ser así, se estaría violando el principio de equidad tributaria. Sin embargo, con objeto de que los coordinados de referencia tengan certeza jurídica al momento de calcular el ISR del ejercicio de cada uno de sus integrantes personas físicas, sería conveniente que las autoridades fiscales aclaren esta situación.
4. Mediante el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF del 26/XII/2013, se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR, consistente en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la citada Ley, la cantidad que corresponda conforme al artículo 1.10 del mencionado Decreto, por los pagos por servicios de enseñanza correspondientes a los tipos de educación básico y medio superior a que se refiere la Ley General de Educación, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o sus descendientes en línea recta, siempre que el cónyuge, concubino, ascendiente o descendiente de que se trate no perciba durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el valor anual de la UMA.
5. En caso de que se obtenga saldo a favor del ISR, sólo podrá solicitarse la devolución o efectuarse la compensación del impuesto efectivamente pagado o que hubiera sido retenido.
6. El impuesto que determinen los coordinados por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración. Dicha declaración se presentará durante marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de coordinados cuyos integrantes por los cuales cumpla con sus obligaciones fiscales sólo sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en abril del año siguiente.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022 de un coordinado.

- Se obtiene ISR a cargo.

DATOS

□ Utilidad gravable del ejercicio	\$366,000
□ Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	\$100,000
□ Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio	\$400

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto del ejercicio.

Utilidad gravable del ejercicio	\$366,000
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Impuesto del ejercicio a cargo	109,800
(-) Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	100,000
(-) Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio	<u>400</u>
(=) Saldo a cargo del ejercicio	<u><u>\$9,400</u></u>

COMENTARIOS

Esta es la forma en la que los coordinados deben determinar el impuesto del ejercicio.

Los coordinados deberán seguir este mismo procedimiento para determinar el ISR del ejercicio de las personas morales que sean sus integrantes.

REFERENCIA

Artículo 72, fracción II.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022, de una persona física que es integrante de un coordinado.

- Se obtiene ISR a favor.

DATOS

□ Utilidad gravable del ejercicio	\$37,740
□ Deducciones personales (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)	\$2,000
□ Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	\$0
□ Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	\$5,000
□ Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio	\$344

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto del ejercicio a cargo.

Utilidad gravable del ejercicio	\$37,740
(-) Deducciones personales	<u>2,000</u>
(=) Base previa del ISR	35,740
(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	<u>0</u>
(=) Base del ISR	35,740
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR	<u>7,735</u>
(=) Excedente del límite inferior	28,005
(x) Tasa por aplicarse al excedente del límite inferior	<u>6.40%</u>
(=) Impuesto marginal	1,792
(+) Cuota fija	<u>149</u>
(=) Impuesto del ejercicio a cargo (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u><u>1,941</u></u>

2o. Determinación del saldo a cargo o a favor del ejercicio.

Impuesto del ejercicio a cargo	\$1,941
(-) Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	5,000
(-) Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio	<u>344</u>
(=) Saldo a favor del ejercicio	<u><u>\$3,403</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se muestra la forma en que los coordinados deben determinar, en nuestra opinión, el impuesto del ejercicio de las personas físicas que sean sus integrantes.

Por otra parte, el Ejecutivo Federal publicó en el DOF del 26 de diciembre de 2013 el Decreto que compila diversos

beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. El artículo 1.8 del citado decreto otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos. Los sujetos que gozarán de este beneficio serán las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR.

El estímulo fiscal consiste en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la LISR (base del ISR del ejercicio), la cantidad que corresponda sin exceder los límites que se indican en el mencionado decreto por los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a los siguientes tipos de educación:

1. Básico, el cual está compuesto por los niveles siguientes:

- a)** Preescolar.
- b)** Primaria.
- c)** Secundaria.

2. Medio superior, el cual comprende:

- a)** El nivel de bachillerato.
- b)** Los demás niveles equivalentes al de bachillerato.
- c)** La educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes.

Ambos tipos de educación son a los que se refiere la Ley General de Educación.

Los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán reunir ciertos requisitos.

REFERENCIA

Artículos 72, fracción II, 151 y 152.

Pagos provisionales

En términos de la fracción I del artículo 72 de la LISR, para determinar los pagos provisionales de los coordinados, así como de las personas físicas y morales que sean sus integrantes, se debe seguir el procedimiento siguiente:

1o. En primer término, se determina la utilidad gravable.

Ingresos acumulables del coordinado o del integrante persona moral (según corresponda), efectivamente cobrados desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago

- (-) Deducciones autorizadas del coordinado o del integrante persona moral (según corresponda), efectivamente erogadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
 - (-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022
 - (-) Pérdidas fiscales actualizadas del coordinado o de su integrante persona moral (según corresponda), de ejercicios anteriores pendientes de amortizar
-
- (=) Base para el pago provisional (cuando el resultado sea positivo)

2o. Posteriormente, se calcula el impuesto correspondiente al pago provisional.

a) Tratándose de personas morales.

Base para el pago provisional

- (x) Tasa del 30% (para 2022)
- (=) Impuesto a cargo del periodo
- (-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad
 - (-) ISR retenido por pago de intereses
- (=) Pago provisional por pagar (cuando el resultado sea positivo)

b) Tratándose de personas físicas que sean integrantes de los coordinados.

- Determinación del impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Base para el pago provisional

- (-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR, elevada al número de meses por el que se calcula el pago provisional
- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Tasa para aplicar al excedente del límite inferior
- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija
- (=) Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR

- Determinación del pago provisional a cargo.

Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR

- (-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad
- (-) ISR retenido por pago de intereses
- (=) Pago provisional a cargo (cuando el resultado sea positivo)

Con respecto a lo anterior, debe observarse lo siguiente:

1. La tarifa que se aplicará para determinar el impuesto a cargo será la contenida en el artículo 96 de la LISR, elevada al periodo al que corresponda el pago provisional. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas para calcular la tarifa aplicable y publicará esta última en el DOF.
2. El impuesto que determinen los coordinados por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.
3. Las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podrán cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o los hubieran aportado a la persona moral de que se trate.

Cuando opten por pagar el impuesto en forma individual deberán dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional del ejercicio de que se trate.

Las personas físicas que hayan optado por pagar el ISR individualmente, podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando los comprobantes fiscales de los mismos se encuentren a nombre del coordinado, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique al vehículo al que corresponda.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de febrero de 2022 de un coordinado.

- No se ha pagado PTU en el ejercicio.
- No existen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

DATOS

□ Ingresos acumulables efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de febrero de 2022	\$70,000
□ Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de febrero de 2022	\$39,400
□ Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	\$5,218
□ ISR retenido por pago de intereses	\$600

DESARROLLO

1o. Determinación de la utilidad gravable para el pago provisional de febrero de 2022.

Ingresos acumulables efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de febrero de 2022	\$70,000
(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de febrero de 2022	39,400
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	0
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas	<u>0</u>
(=) Base para el pago provisional	<u><u>\$30,600</u></u>

2o. Determinación del impuesto correspondiente al pago provisional.

Base para el pago provisional	\$30,600
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Impuesto a cargo del periodo	9,180
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad	5,218
(-) ISR retenido por pago de intereses	<u>600</u>
(=) Pago provisional a enterar	<u><u>\$3,362</u></u>

COMENTARIOS

Esta es la forma en la que los coordinados deberán determinar los pagos provisionales a su cargo; cabe señalar que este procedimiento es aplicable a los coordinados, así como a las personas morales integrantes de estos.

REFERENCIA

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de junio de 2022 de un coordinado.

- Los ingresos acumulables son menores que las deducciones autorizadas.

DATOS

□ Ingresos acumulables efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	\$70,000
□ Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	\$98,000
□ Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	\$600
□ ISR retenido por pago de intereses	\$90

DESARROLLO

1o. Determinación de la base para el pago provisional de junio de 2022.

Ingresos acumulables efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	\$70,000
(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	<u>98,000</u>
(=) Base para el pago provisional	<u>\$0</u>

2o. Determinación del impuesto correspondiente al pago provisional.

Base para el pago provisional	\$0
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Impuesto a cargo del periodo	0
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad	600
(-) ISR retenido por pago de intereses	<u>90</u>
(=) Pago provisional a enterar	<u>\$0</u>

COMENTARIOS

Se muestra el resultado que se obtendría cuando los ingresos acumulables percibidos en el periodo sean inferiores a las deducciones autorizadas del mismo; el resultado que se obtendría en este caso será negativo, por lo que no existirá base para calcular el pago provisional.

REFERENCIA

Artículos 72, fracción I y 106.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de junio de 2022 de un coordinado.

- Se pagó la PTU generada en el ejercicio de 2021.
- Existen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

DATOS

□ Ingresos acumulables efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	\$1'400,000
□ Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	\$980,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	\$20,000
□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, actualizadas	\$60,000
□ Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	\$90,600
□ ISR retenido por pago de intereses	\$950

DESARROLLO

10. Determinación de la base para el pago provisional de junio de 2022.

Ingresos acumulables efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	\$1'400,000
(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de junio de 2022	980,000
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	20,000
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, actualizadas	60,000
(=) Base para el pago provisional	<u>\$340,000</u>

20. Determinación del impuesto correspondiente al pago provisional.

Base para el pago provisional	\$340,000
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Impuesto a cargo del periodo	102,000
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad	90,600
(-) ISR retenido por pago de intereses	<u>950</u>
(=) Pago provisional a enterar	<u>\$10,450</u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se muestra el procedimiento que deberá seguirse para determinar los pagos provisionales cuando se cuenta con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar y PTU pagada en el ejercicio.

REFERENCIA

Artículos 72, fracción I y 106.

CAPITULO XVIII

REGIMEN DE ACTIVIDADES AGRICOLAS, GANADERAS, SILVICOLAS Y PESQUERAS

Obligados a tributar en este régimen

De acuerdo con el artículo 74 de la LISR, deben cumplir con sus obligaciones fiscales conforme al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, los contribuyentes siguientes:

1. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar dichas actividades.
2. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

Este régimen fiscal no será aplicable a las personas morales que tributen en el régimen opcional para grupos de sociedades.

Para los efectos de los numerales anteriores, es importante destacar que el artículo 74 de la LISR precisa que se considerarán contribuyentes dedicados exclusivamente a realizar las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Por último, se debe señalar que cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con las obligaciones fiscales en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda (artículo 74 de la LISR). En el caso de que las personas morales no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir las obligaciones del título II y con los artículos 102 y 105 de la LISR (artículo 74 de la LISR).

Las personas morales de derecho agrario que obtengan al menos 80% de sus ingresos totales por la industrialización y comercialización de productos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas únicamente por socios o asociados personas físicas que estén reconocidos como ejidatarios o comuneros de acuerdo con la Ley Agraria, o por ejidos o comunidades constituidas en términos de la referida ley, que hubieran tenido ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior (2019), sin incluir los ingresos por enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad, que no hubieran excedido de \$5'000,000, podrán cumplir sus obligaciones en términos del artículo 74-B de la LISR y, por lo que se refiere a la determinación de sus pagos provisionales y del impuesto del ejercicio, deberán observar dicho artículo para presentarlos.

Utilidad gravable o pérdida fiscal

En términos del artículo 74 de la LISR, la determinación de la utilidad gravable del ejercicio de las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras y de sus integrantes, en su caso, se hará de la manera siguiente:

1. Cuando se obtiene utilidad gravable.

Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio

(-) Ingresos exentos del ejercicio

(=) Ingresos gravados del ejercicio (cuando los ingresos totales sean mayores)

(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas en el ejercicio

(=) Utilidad fiscal (cuando los ingresos gravados sean mayores)

(-) PTU pagada en el ejercicio 2022, generada en el ejercicio de 2021

(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas

(=) Utilidad gravable del ejercicio (cuando el resultado sea positivo)

2. Cuando se obtiene pérdida fiscal.

Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio	
(-) Ingresos exentos del ejercicio	
(=) Ingresos gravados del ejercicio (cuando los ingresos totales sean mayores)	
(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas en el ejercicio	
(=) Pérdida fiscal (cuando las deducciones sean mayores)	
(-) PTU pagada en el ejercicio 2022, generada en el ejercicio de 2021	
(=) Pérdida fiscal del ejercicio adicionada	

En relación con lo anterior, es preciso señalar lo siguiente:

1. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el ISR por los ingresos provenientes de tales actividades, hasta por un monto, en el ejercicio de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda, en su totalidad de 200 veces el valor anual de la UMA, tratándose de personas morales. El límite de 200 veces el valor anual de la UMA, no será aplicable a ejidos y comunidades.
2. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA, pero sean inferiores de 423 veces el valor anual de la UMA, les será aplicable la exención a que se refiere el punto 1 anterior; por el excedente, se pagará el ISR, reduciéndose el ISR del ejercicio determinado, en un 30%.
3. Las sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el valor anual de la UMA, sin exceder de 423 veces el valor anual de la UMA, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4,230 veces el valor anual de la UMA, les será aplicable la exención señalada en el numeral 1 anterior; asimismo, tendrán derecho a una reducción del 30% en el ISR del ejercicio.
4. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en numeral 2 anterior, les será aplicable la exención prevista en el numeral 1 anterior, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos de la LISR y será aplicable la reducción de 30%.
5. Los contribuyentes indicados en los numerales anteriores que gozan de la exención mencionada en los mismos, deberán efectuar la deducción de sus gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos gravados respecto de los ingresos totales del ejercicio. Ello, según los artículos 28, fracción II, 74 y 103 de la LISR.
6. Conforme al artículo 74 de la LISR, las personas morales dedicadas exclusivamente a realizar las actividades mencionadas en los numerales 1 a 4 anteriores podrán adicionar al saldo de la Cufin del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio.
7. De conformidad con el artículo 74 de la LISR, las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio, el ajuste anual por inflación.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la utilidad gravable del ejercicio de 2022, de una persona moral que es integrante de un contribuyente del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

- El integrante persona moral realiza exclusivamente actividades agrícolas.
- Se pagó PTU en el ejercicio.
- No existen pérdidas fiscales pendientes de amortizar.
- La persona moral integrante cuenta con dos socios.
- Valor anual de la UMA: \$32,693.40

DATOS

□ Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$1'386,126
□ Deducciones efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	\$500,560
□ Ingresos exentos (\$32,693.40 x 2 socios x 20 UMA's)	\$1'307,736
□ Ingresos gravados (\$1'386,126 – \$1'307,736)	\$78,390
□ Proporción que representan los ingresos gravados respecto de los ingresos totales (\$78,390 ÷ \$1'386,126)	0.0566
□ Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022 (\$500,560 x 0.0566)	\$28,332
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	\$4,000
□ Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación de la utilidad gravable del ejercicio.

Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio	\$1'586,126
(-) Ingresos exentos	<u>1'307,736</u>
(=) Ingresos gravados	78,390
(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas en el ejercicio	<u>28,332</u>
(=) Utilidad fiscal	50,058
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	4,000
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas	<u>0</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio	<u><u>\$46,058</u></u>

COMENTARIOS

Este es el procedimiento que deberán seguir las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras para determinar la utilidad gravable del ejercicio de las personas morales que sean sus integrantes; la persona moral integrante se dedica exclusivamente a realizar actividades agrícolas, razón por la cual está exenta del pago del

impuesto por los ingresos que obtenga, derivados por esas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda, en su totalidad de 200 veces el valor anual de la UMA; en este caso, la deducción de sus gastos e inversiones debe efectuarse en proporción a los ingresos gravados.

Debido a que los ingresos exentos de la persona moral (\$1'307,736) no excedieron de 200 veces el valor anual de la UMA, ($\$32,693.40 \times 200 \text{ UMA's} = \$6'538,680$), no tuvo derecho a la reducción del 30% del ISR del ejercicio.

REFERENCIA

Artículos 28, fracción II, 74, 103, último párrafo y 109.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la utilidad gravable del ejercicio de 2022, de una persona moral que es integrante de un contribuyente del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

- El integrante persona moral realiza exclusivamente actividades pesqueras.
- Se pagó PTU en el ejercicio.
- No existen pérdidas fiscales pendientes de amortizar.
- La persona moral integrante cuenta con 12 socios.
- Valor anual de la UMA: \$32,693.40.

DATOS

□ Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022	\$6'750,630
□ Deducciones efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022	\$2'253,568
□ Ingresos exentos (\$32,693.40 x 10 socios x 20 UMA's)	\$6'538,680
□ Ingresos gravados (\$6'750,630 – \$6'538,680)	\$211,950
□ Proporción que representan los ingresos gravados respecto de los ingresos totales (\$211,950 ÷ \$6'750,630)	0.0314
□ Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el ejercicio de 2022 (\$2'253,568 x 0.0314)	\$70,762
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	\$30,000
□ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, actualizadas	\$0

DESARROLLO

10. Determinación de la utilidad gravable del ejercicio.

Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio	\$6'750,630
(-) Ingresos exentos	<u>6'538,680</u>
(=) Ingresos gravados	211,950
(-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas en el ejercicio	<u>70,762</u>
(=) Utilidad fiscal	139,188
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	30,000
(-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, actualizadas	<u>0</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio	<u><u>\$109,188</u></u>

COMENTARIOS

La variante que se ejemplifica en este caso práctico consiste en que al tener 12 socios la persona moral, sólo se consideran 10 socios para determinar los ingresos exentos del ejercicio.

Debido a que los ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022 (\$6'750,630) excedieron de 200 veces el valor anual de la UMA (\$32,693.40 x 200 UMA's = \$6'386,680), se pagará el ISR por el excedente (\$211,950); por esta razón, la persona moral tendrá derecho a reducir el ISR del ejercicio en un 30%.

En caso de que sus ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio de 2022 hubieran excedido de 423 veces el valor anual de la UMA (\$32,693.40 x 423 UMA's = \$13'829,308), habría tenido derecho a la reducción a que se refiere el párrafo anterior, pero hasta por este monto de ingresos.

REFERENCIA

Artículos 28, fracción II, 74, 103, último párrafo y 109.

Impuesto del ejercicio

De acuerdo con el artículo 74 de la LISR, para calcular el ISR del ejercicio de los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras y de las personas morales que sean sus integrantes, se debe seguir la mecánica que se muestra a continuación:

Utilidad gravable del ejercicio

- (x) Tasa del 30% (para 2022)
- (=) Impuesto a cargo del ejercicio
- (-) Reducción del 30%, en su caso
- (=) Impuesto del ejercicio reducido, en su caso
- (-) Pagos provisionales efectuados en el ejercicio, por cuenta propia o de su integrante persona moral (según corresponda)
- (-) Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio, a la persona moral o a su integrante persona moral (según corresponda)
- (=) Saldo a cargo o a favor del ejercicio

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022, de una persona moral dedicada exclusivamente a la ganadería que tributa en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

- Tiene derecho a la reducción del ISR.
- Se obtiene ISR a cargo.

DATOS

□ Utilidad gravable del ejercicio	\$183,000
□ Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	\$30,000
□ Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio	\$200

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto del ejercicio.

Utilidad gravable del ejercicio	\$183,000
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Impuesto del ejercicio a cargo	54,900
(-) Reducción del impuesto (\$54,900 x 30%)	16,470
(=) Impuesto del ejercicio reducido	38,430
(-) Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	30,000
(-) Retenciones por pago de intereses, efectuadas en el ejercicio	200
(=) Saldo a cargo del ejercicio	<u>\$8,230</u>

COMENTARIOS

Esta es la forma en la que los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras deben determinar el impuesto del ejercicio.

Los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras deberán seguir este mismo procedimiento para determinar el ISR del ejercicio de las personas morales que sean sus integrantes.

REFERENCIA

Artículo 74.

Pagos provisionales

En términos del artículo 74 de la LISR, para determinar los pagos provisionales de los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, se debe seguir el procedimiento siguiente:

1o. En primer término, se determina la utilidad gravable.

Ingresos totales efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes por el que se calcula el impuesto

- (-) Ingresos exentos del ejercicio
- (=) Ingresos gravados del periodo (cuando los ingresos totales sean mayores)
- (-) Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas en el periodo, en proporción a los ingresos gravados
- (-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021
- (-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas
- (=) Base para el pago provisional (cuando el resultado sea positivo)

2o. Posteriormente, se calcula el impuesto correspondiente al pago provisional.

Base para el pago provisional

- (x) Tasa del 30% (para 2022)
- (=) Impuesto a cargo del periodo
- (-) Reducción del 30%, en su caso
- (-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad
- (-) ISR retenido por pago de intereses
- (=) Pago provisional por pagar (cuando el resultado sea positivo)

Con respecto a lo anterior, debe observarse lo siguiente:

1. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el ISR por los ingresos provenientes de tales actividades, hasta por un monto, en el ejercicio de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el valor anual de la UMA, tratándose de personas morales. El límite de 200 veces el valor anual de la UMA, no será aplicable a ejidos y comunidades.
2. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA, pero sean inferiores de 423 veces el valor anual de la UMA, les será aplicable la exención a que se refiere el numeral anterior; por el excedente se pagará el ISR, reduciéndose el ISR del ejercicio determinado en un 30%.

Las personas morales a que se refiere este numeral, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el párrafo anterior, les será aplicable la exención mencionada en el numeral anterior; por el excedente, se pagará el ISR en un 30%.

De acuerdo con el artículo 105 del RISR, dicha reducción también se podrá aplicar en los pagos provisionales del ISR.

3. Las sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el valor anual de la UMA, sin exceder de 423 veces el valor anual de la UMA, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4,230 veces el valor

anual de la UMA, les será aplicable la exención el numeral 1 anterior; asimismo, tendrán derecho a una reducción del 30% en el ISR del ejercicio.

Según el artículo 105 del RISR, dicha reducción también se podrá aplicar en los pagos provisionales del ISR.

4. Es importante destacar que existen diversas opiniones en relación con la aplicación de los ingresos exentos en los pagos provisionales, a saber:

- a) La primera de ellas establece que el límite anual de los ingresos exentos se debe aplicar de manera proporcional al periodo al que corresponde el pago provisional.
- b) Otra de estas opiniones, establece que los contribuyentes sólo empezarán a pagar el ISR en los pagos provisionales hasta que la totalidad de sus ingresos en el periodo que corresponda, excedan el límite anual de los ingresos exentos; cabe mencionar que, a nuestro juicio, esta es la opinión más acertada.

No obstante lo anterior, es importante que las autoridades fiscales aclaren cuál de ambas opiniones debe prevalecer.

5. De la interpretación de los artículos 28, fracción II, 74 y 103, último párrafo, de la LISR, se infiere que los contribuyentes dedicados a realizar las actividades indicadas en los numerales 1 a 3 anteriores, deberán efectuar la deducción de sus gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos gravados respecto del total de los ingresos del periodo por el que se calcula el pago provisional.

6. El ISR que se determine por cada uno de los integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

7. De conformidad con el artículo 104 del RISR, las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, determinarán sus pagos provisionales del ISR en los términos del artículo 106 de la LISR, aplicando al resultado que se obtenga la tasa del 30% (para 2022).

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de abril de 2022, de una persona moral dedicada exclusivamente a realizar actividades agrícolas que es integrante de un contribuyente del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

- No se ha pagado PTU en el ejercicio.
- No existen pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.
- La persona moral cuenta con dos socios.
- Tiene derecho a la reducción del ISR.

DATOS

□ Ingresos totales efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de abril de 2022	\$1'386,804
□ Deducciones autorizadas, efectivamente erogadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de abril de 2022	\$914,703
□ Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad	\$674
□ ISR retenido por pago de intereses	\$120
□ Valor anual de la UMA	\$32,693.40
□ Ingresos exentos ($\$32,693.40 \times 20 \text{ UMA's} \times 2 \text{ socios}$)	\$1'307,736
□ Ingresos gravados ($\$1'386,804 - \$1'307,736$)	\$79,068
□ Proporción que representan los ingresos gravados respecto de los ingresos totales ($\$79,068 \div \$1'386,804$)	0.0570
□ Deducciones autorizadas en proporción a los ingresos gravados ($\$914,703 \times 0.0570$)	\$52,138

DESARROLLO

10. Determinación de la base para el pago provisional de abril de 2022.

Ingresos totales efectivamente percibidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de abril de 2022	\$1'386,804
(-) Ingresos exentos	<u>1'307,736</u>
(=) Ingresos gravados	79,068
(-) Deducciones autorizadas en proporción a los ingresos gravados	52,138
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022, generada en el ejercicio de 2021	0
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, actualizadas	<u>0</u>
(=) Base para el pago provisional	<u><u>\$26,930</u></u>

20. Determinación del impuesto correspondiente al pago provisional.

Base para el pago provisional	\$26,930
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) Impuesto a cargo del periodo	8,079
(-) Reducción del impuesto (\$1,654 x 30%)	<u>496</u>
(=) Impuesto del pago provisional reducido	7,583
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad	674
(-) ISR retenido por pago de intereses	<u>120</u>
(=) Pago provisional a pagar	<u><u>\$7,029</u></u>

COMENTARIOS

Esta es la forma en la que, en nuestra opinión, los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras deben calcular los pagos provisionales de sus integrantes que sean personas morales.

Debido a que los ingresos totales de la persona moral (\$1'386,804) excedieron de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada uno de sus socios ($\$32,693.40 \times 20 \text{ UMA's} \times 2 = \$1'307,736$), tuvo derecho a la reducción del 30% del ISR del pago provisional.

REFERENCIA

Artículos 28, fracción II, 74, 103, último párrafo, 106 de la LISR y 105 del RISR.

ISR por pago de dividendos efectuados por las personas morales dedicadas exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas (cuando no proceden de la Cufin)

De acuerdo con el último párrafo del artículo 74 de la LISR, las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que distribuyan dividendos a sus socios o accionistas están obligadas a pagar el ISR que se obtenga de aplicar la mecánica que se ilustra más adelante.

No se estará obligado al pago del ISR cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la Cufin.

Para determinar el ISR a pagar conforme a lo señalado en el primer párrafo de este tema, se comparará el importe a distribuir por concepto de dividendos contra el saldo de la Cufin; la diferencia, cuando el importe de dichos dividendos sea mayor, será la cantidad sobre la cual se determinará el ISR.

La mecánica a que se refiere el primer párrafo de este tema, es la siguiente:

1o. Determinación de los dividendos sujetos al pago del ISR.

Dividendos pagados

(-) Saldo de la Cufin (utilidades que ya pagaron el ISR por la empresa)

(=) Dividendos sujetos al pago del ISR (cuando el resultado sea positivo)

Nota:

El paso 2 continúa si el importe de los dividendos excede al saldo que se tenga en la Cufin.

2o. Determinación del ISR por enterar.

Dividendos sujetos al pago del impuesto

(x) Factor 1

(=) ISR por enterar

Nota:

El factor 1 se obtendrá de efectuar la operación siguiente:

Unidad (1)

(÷) Factor 2

(=) Factor 1

El factor 2 se obtendrá de realizar la operación siguiente:

Unidad (1)

(-) Resultado

(=) Factor 2

El resultado se obtendrá de efectuar la operación siguiente:

ISR del ejercicio

(÷) Utilidades o dividendos distribuidos sujetos al pago del ISR

(=) Resultado

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR por pago de dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral que tributa en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

- Se obtiene ISR por pagar.

DATOS

□ Dividendos pagados	\$300,000
□ Saldo de la Cufin	\$230,000
□ ISR del ejercicio	\$28,000

DESARROLLO

1o. Determinación de los dividendos sujetos al pago del ISR.

Dividendos pagados	\$300,000
(-) Saldo de la Cufin (utilidades que ya pagaron el ISR por la empresa)	<u>230,000</u>
(=) Dividendos sujetos al pago del ISR	<u>\$70,000</u>

2o. Determinación del ISR por enterar.

Dividendos sujetos al pago del impuesto	\$70,000
(x) Factor 1	<u>1.66</u>
(=) ISR por enterar	<u>\$116,200</u>

Nota: El factor 1 se obtuvo de efectuar la operación siguiente:

Unidad	1
(÷) Factor 2	<u>0.60</u>
(=) Factor 1	<u>1.66</u>

El factor 2 se obtuvo de realizar la operación siguiente:

Unidad	1
(-) Resultado	<u>0.40</u>
(=) Factor 2	<u>0.60</u>

El resultado se obtuvo de efectuar la operación siguiente:

ISR del ejercicio	\$28,000
(÷) Utilidades o dividendos distribuidos sujetos al pago del ISR	<u>70,000</u>
(=) Resultado	<u>0.40</u>

COMENTARIOS

Se ilustra la mecánica que deberán seguir las personas morales que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, para determinar el ISR de los dividendos o utilidades que distribuyan a sus socios o accionistas.

A nuestro juicio, las utilidades o dividendos distribuidos que se considerarán para determinar el resultado (0.40) serán aquellas que estén sujetas al pago del ISR (\$70,000), es decir, los que no provengan de la Cufin. No obstante, esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación.

REFERENCIA

CAPITULO XIX COSTO PROMEDIO DE ACCIONES

Generalidades

El costo promedio por acción de las acciones que el contribuyente posee respecto de una persona moral es uno de los elementos que sirven para calcular, en su caso, la ganancia en la enajenación de acciones.

El procedimiento para calcular dicho costo se encuentra contenido en el artículo 22 de la LISR.

A partir del 1o. de enero de 2014 se estableció un solo cálculo para determinar la ganancia por la enajenación de acciones. No obstante, se permitió a los contribuyentes con una tenencia accionaria de 12 meses o inferior, optar por un cálculo diferente.

Mecánica general para calcular la ganancia en enajenación de acciones

El costo promedio por acción deberá incluir todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá de la forma siguiente:

Monto original ajustado de las acciones

(÷) Número total de acciones que tenga el contribuyente
a la fecha de la enajenación

(=) Costo promedio por acción

Ahora bien, el monto original ajustado de las acciones se obtendrá conforme a lo siguiente:

1. En primer término se obtendrá el resultado siguiente (resultado 1):

Costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones
que tenga el contribuyente de la misma persona moral

(+) Diferencia entre el saldo de la Cufin de la sociedad emisora
a la fecha de enajenación de las acciones y el saldo de la
Cufin de dicha emisora a la fecha de adquisición de las
acciones, cuando el primero de los saldos sea mayor, en
la parte que corresponda a las acciones que tenga el
contribuyente adquiridas en la misma fecha

(=) Resultado 1

Para determinar la diferencia de la Cufin mencionada, los saldos de dicha cuenta se deberán actualizar considerando el factor de actualización siguiente:

INPC del mes en que se enajenan las acciones

(÷) INPC del mes en que se efectuó la última actualización
previa a la fecha de adquisición o de la enajenación

(=) Factor de actualización

La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones se determinará considerando el factor de actualización siguiente:

INPC del mes en que se enajenan las acciones

(÷) INPC del mes de adquisición de las acciones

(=) Factor de actualización

2. En segundo término se obtendrá el resultado siguiente (resultado 2):

Resultado 1

- (-) Pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad emisora de las acciones, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente
- (-) Reembolsos pagados de la sociedad emisora de las acciones, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente
- (-) Diferencia negativa de la Ufin de la sociedad emisora de las acciones, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente

(=) Resultado 2

Para efectos de lo anterior, se observarán las reglas que se mencionan a continuación:

Pérdidas fiscales pendientes de disminuir

- a) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir antes mencionadas, serán las que la persona moral de que se trate tenga a la fecha de enajenación, que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente en la fecha referida.
- b) Estas pérdidas se actualizarán considerando el factor siguiente:

INPC del mes en que se efectúe la enajenación

(÷) **INPC del mes en que se efectuó la última actualización**

(=) **Factor de actualización**

- c) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, no se disminuirán con el monto que de las mismas aplicó la persona moral para efectos de los pagos provisionales correspondientes a los meses del ejercicio de que se trate.
- d) Cabe recalcar que las pérdidas en comento se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga a la fecha de enajenación de las acciones de la sociedad emisora de que se trate, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.
- e) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, sólo se considerarán por el periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación.

Reembolsos pagados

- a) Los reembolsos pagados por la persona moral de que se trate, serán los que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en que se efectúe la enajenación.
- b) Los reembolsos pagados se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga a la fecha de enajenación de las acciones de la sociedad emisora de que se trate, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.
- c) Los reembolsos pagados sólo se considerarán por el periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación.
- d) Los reembolsos pagados se deberán actualizar considerando el factor siguiente:

INPC del mes de enajenación de las acciones

(÷) **INPC del mes en que se pagaron los reembolsos**

(=) **Factor de actualización**

- e) Dentro de los reembolsos pagados se entenderán incluidas las amortizaciones y reducciones de capital a que se refiere el artículo 78 de la LISR. En estos casos, los contribuyentes únicamente considerarán las amortizaciones, reembolsos o reducciones de capital, que les correspondan a las acciones que no se hayan cancelado con motivo de dichas operaciones.

Diferencia negativa de la Ufin

a) La diferencia negativa de la Ufin se determina de la forma siguiente (quinto párrafo del artículo 77 de la LISR):

Resultado fiscal del ejercicio

- (-) ISR pagado
- (-) Partidas no deducibles, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la LISR y la PTU pagada en el ejercicio
- (-) Monto determinado conforme al cuarto párrafo del artículo 77 de la LISR
- (=) Diferencia negativa de la Ufin (cuando el resultado sea negativo)

b) La diferencia negativa de la Ufin que se considerará, será la diferencia pendiente de disminuir que tenga la sociedad emisora a la fecha de la enajenación y que corresponda al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en que se efectúe la enajenación.

c) Esta diferencia se asignará al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga a la fecha de enajenación de las acciones de la sociedad emisora de que se trate, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

d) La diferencia negativa de la Ufin sólo se considerará por el periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación.

e) La diferencia en comento se deberá actualizar considerando el factor siguiente:

INPC del mes de enajenación de las acciones

- (÷) INPC del mes en que se actualizó por última vez la diferencia mencionada
- (=) Factor de actualización

3. Finalmente se obtendrá el monto original ajustado de las acciones como a continuación se indica:

Resultado 2

- (+) Pérdidas fiscales que la sociedad emisora de las acciones haya obtenido en ejercicios anteriores a la fecha en que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate, y que dicha persona moral haya disminuido de su utilidad fiscal durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió las acciones y hasta el mes en que las enajene, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente
- (=) Monto original ajustado de las acciones

Para efectos de lo anterior, se observarán las reglas que a continuación se mencionan:

a) Las pérdidas mencionadas en este número, se deberán asignar al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga de la sociedad emisora a la fecha de enajenación, correspondientes al ejercicio en que la citada persona moral disminuyó dichas pérdidas, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada en el ejercicio de que se trate.

b) Estas pérdidas se deberán actualizar con el factor siguiente:

INPC del mes de enajenación de las acciones

(÷) INPC del mes en que se actualizaron las pérdidas por última vez

(=) Factor de actualización

Cabe destacar que el artículo 23 del RISR menciona que los contribuyentes podrán adicionar al costo comprobado de adquisición, el monto de la diferencia negativa de la Ufin, que la persona moral emisora de las acciones hubiera determinado en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate, y que dicha persona moral disminuyó del saldo de la Cufin generado durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en el que las enajene.

Por otra parte, es importante que se considere lo siguiente:

a) Se deberá llevar a cabo la comparación que se menciona a continuación (los conceptos que se señalan deberán considerarse en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente):

Saldo de la Cufin a la fecha de adquisición	> o <	Saldo de la Cufin a la fecha de enajenación
(+) Pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad emisora de las acciones		(+) Pérdidas fiscales que la sociedad emisora de las acciones haya obtenido en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate, y que dicha persona moral haya disminuido de su utilidad fiscal durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió las acciones y hasta el mes en que las enajene
(+) Reembolsos pagados de la sociedad emisora de las acciones		
(+) <u>Diferencia negativa de Ufin de la sociedad emisora de las acciones</u>		
(=) <u>Resultado A</u>		
		(=) <u>Resultado B</u>

b) Cuando el resultado A sea menor que el resultado B, no se realizará ninguna operación.

c) Cuando el resultado A sea mayor que el resultado B, la diferencia entre ambos se disminuirá del costo comprobado de adquisición.

d) Cuando la diferencia mencionada en el inciso anterior sea mayor que el costo comprobado de adquisición, las acciones de que se trata no tendrán costo promedio por acción. Este excedente, considerado por acción, se deberá disminuir, actualizado desde el mes de la enajenación y hasta el mes en el que se disminuya, del costo promedio por acción que se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aun cuando se trate de emisoras diferentes. Según la fracción II del artículo 24 del RISR, el excedente mencionado, para efectos de llevar a cabo su disminución, se deberá actualizar desde el mes de la enajenación y hasta el mes en que se disminuya.

e) Cabe destacar que la fracción I del artículo 24 del RISR indica que cuando la diferencia mencionada en el inciso c) sea menor que el costo comprobado de adquisición, se considerará como monto original ajustado de las acciones, la cantidad que resulte de efectuar la operación siguiente:

Costo comprobado de adquisición actualizado

(-) Diferencia entre el resultado A y el resultado B

(=) Monto original ajustado de las acciones

Mecánica opcional para calcular la ganancia en enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia es de 12 meses o inferior

El costo promedio por acción deberá incluir todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se determinará, de acuerdo con lo siguiente:

$$\begin{aligned}
 & \text{Monto original ajustado de las acciones} \\
 (\div) & \text{Número total de acciones que tenga el contribuyente} \\
 & \text{a la fecha de la enajenación} \\
 (=) & \text{Costo promedio por acción}
 \end{aligned}$$

Se considerará como monto original ajustado de las acciones, el que resulte de efectuar la operación que a continuación se indica:

$$\begin{aligned}
 & \text{Costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones} \\
 (-) & \text{Reembolsos actualizados pagados por la persona moral} \\
 & \text{emisora de las acciones, correspondientes al periodo} \\
 & \text{de tenencia de las acciones} \\
 (-) & \text{Dividendos o utilidades actualizados pagados por la} \\
 & \text{persona moral emisora de las acciones, correspondientes} \\
 & \text{al periodo de tenencia de las acciones} \\
 (=) & \text{Monto original ajustado de las acciones (cuando el} \\
 & \text{resultado sea positivo)}
 \end{aligned}$$

La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones se determinará considerando el factor de actualización siguiente:

$$\begin{aligned}
 & \text{INPC del mes en que se enajenan las acciones} \\
 (\div) & \text{INPC del mes de adquisición de las acciones} \\
 (=) & \text{Factor de actualización}
 \end{aligned}$$

Los reembolsos pagados se deberán actualizar considerando el factor siguiente:

$$\begin{aligned}
 & \text{INPC del mes de enajenación de las acciones} \\
 (\div) & \text{INPC del mes en que se pagaron los reembolsos} \\
 (=) & \text{Factor de actualización}
 \end{aligned}$$

En el caso de los dividendos o utilidades pagados, la actualización se efectuará tomando en consideración el factor siguiente:

$$\begin{aligned}
 & \text{INPC del mes de enajenación de las acciones} \\
 (\div) & \text{INPC del mes en que se pagaron los dividendos o utilidades} \\
 (=) & \text{Factor de actualización}
 \end{aligned}$$

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la ganancia por la enajenación de acciones realizada por una persona moral en abril de 2022.

- No ha variado el número de acciones propiedad del contribuyente desde la fecha de adquisición, ni el total de acciones en circulación emitidas por la sociedad emisora durante dicho periodo.

DATOS

De las acciones propiedad de la persona moral enajenante:

□ Total de acciones de la sociedad emisora propiedad del contribuyente	1,000
□ Número de acciones de la sociedad emisora que enajena el contribuyente	1,000
□ Ingreso total obtenido por la enajenación de las acciones	\$150,000
□ Costo comprobado de adquisición de las acciones	\$100,000
□ Mes de adquisición de las acciones	marzo de 2000
□ Mes de enajenación de las acciones	abril de 2022

De la sociedad emisora de las acciones:

□ Número de acciones en circulación emitidas	5,000
□ Saldo de la Cufin a marzo de 2000, actualizado a diciembre de 1999	\$110,000
□ Saldo de la Cufin a abril de 2022, actualizado a diciembre de 2021	\$290,000
□ Pérdida fiscal pendiente de amortizar a abril de 2022, actualizada a diciembre de 2021 (la pérdida corresponde al ejercicio de 2021)	\$70,000
□ Diferencia negativa de la Ufin pendiente de disminuir a abril de 2021	\$0
□ Reembolsos pagados durante el periodo comprendido de marzo de 2000 a abril de 2022	\$0
□ Pérdida fiscal del ejercicio de 1999, la cual se disminuyó en el ejercicio de 2000, actualizada a junio de 2000	\$30,000

Otros:

□ INPC de abril de 2022 (supuesto)	116.138
□ INPC de diciembre de 2021 (supuesto)	114.925
□ INPC de marzo de 2000	45.580
□ INPC de diciembre de 1999	44.335
□ INPC de junio de 2000	46.283

DESARROLLO

1o. Determinación del monto original ajustado de las acciones

a) Obtención del resultado 1.

- Actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones a la fecha de enajenación.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de marzo de 2000	<u>45.580</u>
(=) Factor de actualización	2.5480
(x) Costo comprobado de adquisición de las acciones	<u>100,000</u>
(=) Costo comprobado de adquisición de las acciones, actualizado a la fecha de enajenación	<u><u>\$254,800</u></u>

- Determinación de la diferencia entre el saldo de la Cufin de la sociedad emisora a la fecha de enajenación y el saldo de la Cufin de dicha emisora a la fecha de adquisición de las acciones, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente.
 - Determinación del saldo de la Cufin de la emisora a la fecha de adquisición de las acciones, actualizado a la fecha de enajenación de las mismas.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de diciembre de 1999	<u>44.335</u>
(=) Factor de actualización	2.6196
(x) Saldo de la Cufin a marzo de 2000, actualizado a diciembre de 1999	<u>110,000</u>
(=) Saldo de la Cufin a marzo de 2000, actualizado a abril de 2022	<u><u>\$288,156</u></u>

- Determinación del saldo de la Cufin de la emisora a la fecha de enajenación de las acciones, actualizado a la fecha de enajenación de las mismas.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Factor de actualización	1.0106
(x) Saldo de la Cufin a abril de 2022, actualizado a diciembre de 2021	<u>290,000</u>
(=) Saldo de la Cufin a abril de 2022, actualizado al mes de enajenación de las acciones	<u><u>\$293,074</u></u>

- Determinación de la diferencia entre el saldo de la Cufin de la sociedad emisora a la fecha de enajenación y el saldo de la Cufin de dicha emisora a la fecha de adquisición, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente.

Saldo de la Cufin a abril de 2022, actualizado al mes de enajenación de las acciones	\$293,074
(-) Saldo de la Cufin a marzo de 2000, actualizado al mes de enajenación de las acciones	<u>288,156</u>
(=) Diferencia	4,918
(÷) Número de acciones en circulación emitidas por la sociedad emisora a la fecha de enajenación de las acciones	<u>5,000</u>
(=) Cociente	0.9836
(x) Total de acciones de la sociedad emisora, propiedad del contribuyente	<u>1,000</u>
(=) Diferencia entre el saldo de la Cufin de la sociedad emisora a la fecha de enajenación y el saldo de la Cufin de dicha emisora a la fecha de adquisición, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u><u>\$984</u></u>

- Determinación del resultado 1.

Costo comprobado de adquisición de las acciones, actualizado a la fecha de enajenación	\$254,800
(+) Diferencia entre el saldo de la Cufin de la sociedad emisora a la fecha de enajenación y el saldo de la Cufin de dicha emisora a la fecha de adquisición, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>984</u>
(=) Resultado 1	<u><u>\$255,784</u></u>

b) Obtención del resultado 2.

- Determinación de la proporción que representa el número de acciones que tiene el contribuyente de la sociedad emisora a la fecha de enajenación, respecto del total de acciones en circulación que tuvo dicha emisora en el ejercicio de 2021 (ejercicio en que se obtuvo la pérdida fiscal).

Número de acciones que tiene el contribuyente de la sociedad emisora a la fecha de enajenación	1,000
(÷) Total de acciones en circulación que tuvo dicha emisora en el ejercicio de 2021	<u>5,000</u>
(=) Proporción que representa el número de acciones que tiene el contribuyente de la sociedad emisora a la fecha de enajenación, respecto del total de acciones en circulación que tuvo dicha emisora en el ejercicio de 2021 (ejercicio en que se obtuvo la pérdida fiscal)	<u><u>0.2</u></u>

- Determinación de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar en abril de 2022, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de diciembre de 2021	<u>114.925</u>
(=) Factor de actualización	1.0106
(x) Pérdida fiscal pendiente de amortizar a abril de 2022, actualizada a diciembre de 2021	<u>70,000</u>
(=) Pérdida fiscal pendiente de amortizar a abril de 2022, actualizada a dicho mes	70,742
(x) Proporción que representa el número de acciones que tiene el contribuyente de la sociedad emisora a la fecha de enajenación, respecto del total de acciones en circulación que tuvo dicha emisora en el ejercicio de 2021 (ejercicio en que se obtuvo la pérdida fiscal)	<u>0.2</u>
(=) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar a abril de 2022 en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>\$14,148</u>

- Determinación del resultado 2.

Resultado 1	\$255,784
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar a abril de 2022, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>14,148</u>
(=) Resultado 2	<u>\$241,636</u>

c) Determinación del monto original ajustado de las acciones.

- Determinación de las pérdidas fiscales de la sociedad emisora obtenidas con anterioridad a la fecha de adquisición de las acciones del contribuyente, y que se aplicaron durante el periodo de tenencia de las acciones de dicho contribuyente (año 2000), en la parte que corresponde al mismo.
- Actualización de las pérdidas a la fecha de enajenación.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de junio de 2000	<u>46.283</u>
(=) Factor de actualización	2.5093
(x) Pérdida fiscal del ejercicio de 1999, la cual se disminuyó en el ejercicio de 2000 por la sociedad emisora, actualizada a junio de 2000	<u>30,000</u>
(=) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a marzo de 2000, que se disminuyeron en el ejercicio de 2000 por la sociedad emisora, actualizadas a abril de 2022	<u>\$75,279</u>

- Determinación de la proporción que representa el número de acciones del contribuyente en la fecha de enajenación, correspondientes al ejercicio en que la citada persona moral disminuyó dichas pérdidas, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la emisora en el ejercicio de 2000.

Número de acciones que tiene el contribuyente de la sociedad emisora, a la fecha de enajenación, correspondientes al ejercicio en que la citada persona moral disminuyó dichas pérdidas	1,000
(÷) Total de acciones en circulación que tuvo dicha emisora en el ejercicio de 2000	<u>5,000</u>
(=) Proporción que representa el número de acciones que tiene el contribuyente de la sociedad emisora a la fecha de enajenación, correspondientes al ejercicio en que la citada persona moral disminuyó dichas pérdidas, respecto del total de acciones en circulación que tuvo dicha emisora en el ejercicio de 2000	<u>0.2</u>
– Determinación de las pérdidas fiscales de la sociedad emisora, obtenidas con anterioridad a la fecha de adquisición de las acciones del contribuyente, y que se aplicaron durante el periodo de tenencia de las acciones de dicho contribuyente, en la parte que corresponde al mismo.	

Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a marzo de 2000, que se disminuyeron en el ejercicio de 2000 por la sociedad emisora, actualizadas a abril de 2022	\$75,279
(x) Proporción	<u>0.2</u>
(=) Pérdidas fiscales de la sociedad emisora obtenidas con anterioridad a la fecha de adquisición de las acciones del contribuyente, y que se aplicaron durante el periodo de tenencia de las acciones de dicho contribuyente, en la parte que corresponde al mismo	<u>\$15,056</u>

- Determinación del monto original ajustado de las acciones.

Resultado 2	\$241,636
(+) Pérdidas fiscales de la sociedad emisora obtenidas con anterioridad a la fecha de adquisición de las acciones del contribuyente, y que se aplicaron durante el periodo de tenencia de las acciones de dicho contribuyente, en la parte que corresponde al mismo	<u>15,056</u>
(=) Monto original ajustado de las acciones	<u>\$256,692</u>

2o. Determinación del costo promedio por acción.

Monto original ajustado de las acciones	\$256,692
(÷) Total de acciones de la sociedad emisora propiedad del contribuyente	<u>1,000</u>
(=) Costo promedio por acción	<u>\$256.69</u>

COMENTARIOS

Se mostró la mecánica general para determinar el costo promedio por acción, por la enajenación de acciones.

Cabe recordar que para los efectos de este caso práctico, es importante llevar a cabo la comparación que se muestra en el caso práctico siguiente, a fin de determinar la diferencia que, en su caso, se tendría que disminuir del costo comprobado de adquisición de las acciones que se enajenan, según lo señala el artículo 22, fracción III, de la LISR.

REFERENCIA

CASO 1-A
PLANTEAMIENTO

Para efectos de este caso práctico se considerarán los datos obtenidos en el caso 1.

DATOS

❑ Saldo de la Cufin a la fecha de adquisición de las acciones, actualizado a abril de 2022	\$288,156
❑ Saldo de la Cufin a la fecha de enajenación de las acciones, actualizado a abril de 2022	\$293,074
❑ Pérdidas fiscales pendientes de amortizar a abril de 2022, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	\$14,148
❑ Pérdidas fiscales de la sociedad emisora obtenidas con anterioridad a la fecha de adquisición de las acciones del contribuyente, y que se aplicaron durante el periodo de tenencia de las acciones de dicho contribuyente, en la parte que corresponde al mismo	\$15,056

DESARROLLO

1o. Determinación del saldo de la Cufin de la sociedad emisora a la fecha de adquisición, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente.

Saldo de la Cufin a la fecha de adquisición de las acciones, actualizado a abril de 2022	\$288,156
(÷) Número de acciones en circulación emitidas por la sociedad emisora a la fecha de enajenación de las acciones	<u>5,000</u>
(=) Cociente	57.63
(x) Total de acciones de la sociedad emisora propiedad del contribuyente	<u>1,000</u>
(=) Saldo de la Cufin a la fecha de adquisición de las acciones, actualizado a abril de 2022, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u><u>\$57,630</u></u>

2o. Determinación del saldo de la Cufin de la sociedad emisora a la fecha de enajenación, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente.

Saldo de la Cufin a la fecha de enajenación de las acciones, actualizado a abril de 2022	\$293,074
(÷) Número de acciones en circulación emitidas por la sociedad emisora a la fecha de enajenación de las acciones	<u>5,000</u>
(=) Cociente	58.61
(x) Total de acciones de la sociedad emisora propiedad del contribuyente	<u>1,000</u>
(=) Saldo de la Cufin a la fecha de enajenación de las acciones, actualizado a abril de 2022 en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u><u>\$58,610</u></u>

30. Determinación del resultado A.

Saldo de la Cufin a la fecha de adquisición de las acciones, actualizado a abril de 2022, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	\$58,610
(+) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar a abril de 2021, en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>14,148</u>
(=) Resultado A	<u>\$72,758</u>

40. Determinación del resultado B.

Saldo de la Cufin a la fecha de enajenación de las acciones, actualizado a abril de 2022 en la parte que corresponde a las acciones del contribuyente	\$57,630
(+) Pérdidas fiscales de la sociedad emisora, obtenidas con anterioridad a la fecha de adquisición de las acciones del contribuyente, y que se aplicaron durante el periodo de tenencia de las acciones de dicho contribuyente, en la parte que corresponde al mismo	<u>15,056</u>
(=) Resultado B	<u>\$72,686</u>

50. Comparación de los resultados A y B.

Resultado A	Mayor que	Resultado B
\$72,758	>	\$72,686

Nota:
Debido a que el resultado A, cuyo importe asciende a la cantidad de \$68,138, es superior al resultado B, cuyo importe asciende a la cantidad de \$67,597, la diferencia entre ambos se deba disminuir del costo comprobado de adquisición de las acciones que se enajenan.

COMENTARIOS

En el caso de enajenación de acciones, se deberá llevar a cabo la comparación que se mostró en este caso práctico, a efecto de que se observe lo siguiente:

1. Cuando el resultado A sea menor que el resultado B, no se realizará ninguna operación.
2. Cuando el resultado A sea mayor que el resultado B, la diferencia entre ambos se disminuirá del costo comprobado de adquisición. Este supuesto se presenta en este caso práctico.
3. Cuando la diferencia mencionada en el numeral anterior sea mayor que el costo comprobado de adquisición, las acciones de que se trata no tendrán costo promedio por acción.
4. Asimismo, de acuerdo con la fracción I del artículo 24 del RISR, cuando la diferencia mencionada en el número 2 sea menor que el costo comprobado de adquisición, el resultado que se obtenga de restar dicha diferencia del costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones, se considerará como monto original ajustado de las acciones.

REFERENCIA

Artículo 22, fracción III.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del costo promedio por acción, por la enajenación de acciones realizada por una persona moral en abril de 2022.

- El periodo de tenencia de las acciones que se enajenan fue inferior a 12 meses.
- No ha variado el número de acciones propiedad del contribuyente desde la fecha de adquisición, ni el total de acciones en circulación emitidas por la sociedad emisora durante dicho periodo.

DATOS

□ Total de acciones de la sociedad emisora propiedad del contribuyente	1,200
□ Número de acciones de la sociedad emisora que enajena el contribuyente	1,200
□ Ingreso total obtenido por la enajenación de las acciones	\$200,000
□ Costo comprobado de adquisición de las acciones propiedad del contribuyente	\$180,000
□ Mes de adquisición de las acciones	julio de 2021
□ Mes de enajenación de las acciones	abril de 2022
□ Reembolsos pagados por la persona moral enajenante durante el periodo comprendido de julio de 2021 a abril de 2022, en la parte proporcional que corresponde a las acciones del contribuyente	\$0
□ Dividendos pagados por la persona moral enajenante durante el periodo comprendido de julio de 2021 a abril de 2022, en la parte proporcional que corresponde a las acciones del contribuyente	\$20,000
□ Mes de pago de los dividendos	febrero de 2021
□ INPC de abril de 2022 (supuesto)	116.138
□ INPC de febrero de 2022 (supuesto)	115.698
□ INPC de julio de 2021	113.682

DESARROLLO

1o. Determinación del monto original ajustado de las acciones.

a) Actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones a la fecha de enajenación.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de julio de 2021	113.682
(=) Factor de actualización	1.0216
(x) Costo comprobado de adquisición de las acciones	180,000
(=) Costo comprobado de adquisición de las acciones, actualizado a la fecha de enajenación	<u>\$183,888</u>

b) Actualización a la fecha de enajenación de las acciones, de los dividendos pagados en febrero de 2022 por la persona moral enajenante, en la parte proporcional que corresponde a las acciones del contribuyente.

INPC de abril de 2022	116.138
(÷) INPC de febrero de 2022	<u>115.698</u>
(=) Factor de actualización	1.0038
(x) Dividendos pagados por la persona moral enajenante en febrero de 2021, en la parte proporcional que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>20,000</u>
(=) Dividendos pagados por la persona moral enajenante en febrero de 2021, actualizados a abril del mismo año, en la parte proporcional que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>\$20,076</u>

c) Determinación del monto original ajustado de las acciones.

Costo comprobado de adquisición de las acciones propiedad del contribuyente, actualizado a la fecha de enajenación	\$183,888
(-) Dividendos pagados por la persona moral enajenante en febrero de 2022, actualizados a abril del mismo año, en la parte proporcional que corresponde a las acciones del contribuyente	<u>20,076</u>
(=) Monto original ajustado de las acciones	<u>\$163,812</u>

2o. Determinación del costo promedio por acción.

Monto original ajustado de las acciones	\$163,812
(÷) Total de acciones de la sociedad emisora propiedad del contribuyente	<u>1,200</u>
(=) Costo promedio por acción	<u>\$136.51</u>

3o. Determinación del ingreso obtenido por acción.

Ingreso total obtenido por la enajenación de las acciones	\$200,000
(÷) Número de acciones de la sociedad emisora que enajena el contribuyente	<u>1,200</u>
(=) Ingreso obtenido por acción	<u>\$166.67</u>

4o. Determinación de la ganancia por la enajenación de acciones realizada por el contribuyente en abril de 2022.

Ingreso obtenido por acción	\$166.67
(-) Costo promedio por acción	<u>136.51</u>
(=) Ganancia por acción	30.16
(x) Número de acciones de la sociedad emisora que enajena el contribuyente	<u>1,200</u>
(=) Ganancia por la enajenación de acciones realizada por el contribuyente en abril de 2022	<u>\$36,192</u>

Se mostró la mecánica opcional para determinar la ganancia por la enajenación de acciones, cuyo periodo de tenencia es igual o inferior a 12 meses.

A nuestro juicio, los conceptos que se utilizan para determinar el monto original ajustado de las acciones, deberán considerarse en la parte proporcional que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente.

REFERENCIA

Artículo 22.

CAPITULO XX

REGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

Introducción

Con motivo de la eliminación del régimen de consolidación fiscal a partir del ejercicio 2014, se creó un nuevo régimen fiscal denominado régimen opcional para grupos de sociedades, a través del cual se pretende que las empresas mexicanas sean competitivas a nivel internacional.

Con este nuevo régimen, de acuerdo con la exposición de motivos, la administración tributaria pretende tener las siguientes ventajas:

1. Simplificación fiscal, ya que es menos complejo que el de consolidación.
2. Certeza en el impuesto diferido, en virtud de que el ISR diferido se pagará al concluir el tercer año del diferimiento.
3. Fácil fiscalización, al ser más sencillo este nuevo régimen podrá ser fácilmente revisado por la autoridad fiscal.
4. Limitará la planeación fiscal, al ser sencillo y fácilmente fiscalizable.

Este régimen consiste en un diferimiento hasta por tres años del ISR que las empresas ganadoras de un grupo están dejando de pagar por el aprovechamiento de las pérdidas de otras integrantes del mismo grupo, ya que al concluir el plazo de tres años el ISR no pagado se tendrá que enterar actualizado.

Esta alternativa de tributación contempla tener una sociedad denominada Integradora y una o varias sociedades denominadas Integradas, bajo las siguientes reglas:

Régimen opcional para grupos de sociedades

- *Requisitos para que una sociedad se pueda considerar como integradora*

1. Que sea una sociedad residente en México.
2. Que sea propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades denominadas integradas, ya sea en forma directa o indirecta.
3. Que en ningún caso más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, a menos que residan en algún país con el que México tenga acuerdo amplio de intercambio de información, no considerándose las acciones que estén colocadas entre el gran público inversionista.

- *Requisitos para que una sociedad sea considerada integrada*

1. Que más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad en forma directa o indirecta o en ambas formas de una sociedad integradora.

- *Sociedades que no pueden ser integradoras o integradas*

1. Las personas morales con fines no lucrativos.
2. Las empresas del sistema financiero, y los fondos de inversión de capitales.
3. Los residentes en el extranjero.
4. Las que se encuentren en liquidación.
5. Las asociaciones y sociedades civiles, así como las sociedades cooperativas.
6. Las que tributen en el régimen de coordinados.
7. Las asociaciones en participación.
8. Las maquiladoras.
9. Las que tengan pérdidas fiscales, generadas antes de incorporarse a este régimen.
10. Las que presten servicio de transporte público aéreo.

- *Autorización para tributar en este régimen*

Para poder acogerse a este régimen, la sociedad integradora deberá solicitar autorización al SAT, a más tardar el 15 de agosto del ejercicio anterior al que se pretenda tributar bajo esta opción.

En el caso de grupos que hasta 2013 estaban bajo el régimen de consolidación fiscal, siempre y cuando hayan cumplido sus sociedades con los requisitos para ser consideradas integradoras o integradas, pudieron acogerse a esta alternativa, siempre y cuando hayan presentado un aviso al SAT a más tardar el 15 de febrero de 2014, sin embargo, las sociedades que contaban con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir que se hubieren generado hasta el 31 de diciembre de 2013, pudieron incorporarse a este régimen opcional para grupos de sociedades, sin que por ello pudieran disminuir dichas pérdidas.

Por lo anterior, durante el ejercicio 2014, sólo pudieron tributar bajo este régimen los grupos que venían consolidando, ya que los nuevos grupos pudieron tributar bajo esta modalidad a partir del 2015.

Para dejar la opción deberá solicitarse autorización al SAT a más tardar dentro del último mes del ejercicio anterior al que se deje la opción.

- *Calculo del ISR de cada sociedad del grupo de integración*

1. Cada sociedad del grupo de integración determinará su resultado o pérdida fiscal conforme a las reglas generales de ley (artículo 9o. de la LISR).
2. La sociedad integradora obtendrá el resultado fiscal integrado de acuerdo con lo siguiente:

Tomando como base la participación integrable.

- a) Sumará el resultado fiscal del ejercicio de las integradas.
- b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio de las integradas.
- c) Sumará o restará, según sea el caso, su resultado o pérdida fiscal.
- d) Se determinará un factor de resultado fiscal integrado (hasta el diezmilésimo), dividiendo el resultado fiscal integrado entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en la participación integrable; en caso de que el factor resulte negativo, éste será cero.
- e) Cada sociedad determinará su ISR a pagar, para lo cual:
 - Sumará el impuesto que corresponda a la participación integrable con el de la participación no integrable.
 - Para determinar el ISR por la participación integrable, se multiplicará el ISR que le hubiese correspondido de no aplicar este régimen por la participación integrable del ejercicio.
 - La cantidad obtenida en el punto anterior, se multiplicará por el factor del resultado fiscal integrado.
 - Para determinar el ISR por la participación no integrable, el impuesto que le hubiese correspondido de no aplicar este régimen se multiplicará por la participación no integrable.
 - El pago será la suma de los montos determinados para la participación integrable y la no integrable.

- *Determinación de la participación integrable y no integrable*

La participación integrable será la participación accionaria que una sociedad integradora tenga en una sociedad integrada durante el ejercicio ya sea en forma directa o indirecta, considerando el promedio diario, tomando en cuenta para la sociedad integradora el 100%.

La participación no integrable será la participación accionaria en que la sociedad integradora no participe directa o indirectamente en el capital de una sociedad integrada, o sea la diferencia entre la participación integrable y el 100%.

- *Diferimiento del impuesto*

El impuesto diferido será la diferencia entre el impuesto que le corresponda a la participación integrable de cada sociedad y el que se obtuvo de haberle aplicado a dicha participación integrable el factor de resultado fiscal integrado.

El impuesto diferido se tendrá que pagar en la misma fecha en que se deba presentar la declaración correspondiente al ejercicio siguiente a aquel en que concluya el plazo de tres años.

El impuesto a pagar se deberá actualizar por el periodo correspondiente al mes en que se debió haber pagado el impuesto y

hasta la fecha de presentación de la declaración descrita.

- *Determinación de la Cufin de la integradora y de las integradas*

Cada sociedad del régimen deberá llevar su Cufin en base a las reglas generales de determinación de esta cuenta (artículo 77 de la LISR), atendiendo también a lo siguiente:

1. En cada ejercicio se identificará el monto de la Ufin correspondiente a:

- a) La participación integrable, multiplicando la Ufin por la participación integrable.
- b) La participación integrable por la que pagó el ISR del ejercicio, debiendo multiplicar el importe resultante del inciso anterior por el factor de resultado fiscal integrado.
- c) La participación integrable por la que se difirió el ISR del ejercicio, debiendo disminuir a la Ufin correspondiente a la participación integrable el resultado del inciso anterior.
- d) La participación no integrable, debiendo multiplicar la Ufin por la participación no integrable.

La Ufin de cada sociedad en lo individual se integrará en cada ejercicio, por la parte que se pagó el ISR correspondiente a la participación integrable multiplicada por el factor de resultado fiscal integrado más la Ufin de la participación no integrable, y cuando se pague el impuesto diferido, ya sea transcurridos los tres años de diferimiento o se realice el pago anticipado, se incrementará el saldo de la Cufin de cada sociedad.

- *Registros y obligaciones*

Las sociedades integradoras e integradas deberán llevar los siguientes registros:

1. Los que permitan determinar la Cufin con base en la participación integrable, no integrable y la diferida.
2. De los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos, incluyendo los que no provengan de Cufin.

La integradora deberá llevar los siguientes registros y tendrá las siguientes obligaciones:

1. El que demuestre el resultado fiscal integrado y del factor de resultado fiscal de integración de cada ejercicio.
2. Del porcentaje de participación integrable que la integradora hubiese tenido en cada integrada.
3. Presentar la declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre, en la que manifieste el resultado fiscal integrado.
4. Hacer pública en el mes de mayo del ejercicio siguiente la información relativa al ISR diferido.

Las sociedades integradas tendrán las siguientes obligaciones:

1. Informar a la sociedad integradora dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio el resultado o la pérdida fiscal que les hubiere correspondido.
2. Presentar declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo.
3. Hacer pública en mayo del ejercicio siguiente la información relativa al ISR diferido.

- *Pagos provisionales*

Las sociedades integradoras y las integradas realizarán sus pagos provisionales conforme a lo siguiente:

1. Calcularán sus pagos provisionales de cada periodo conforme a las reglas generales (artículo 14 de la LISR).
2. Al resultado obtenido de cada pago provisional, se le aplicará la participación integrable del ejercicio inmediato anterior; el resultado obtenido se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado del ejercicio anterior.
3. El pago provisional total se multiplicará por la participación no integrable.
4. El pago provisional será la suma correspondiente al resultado de la participación integrable multiplicada por el factor de resultado fiscal integrado y el correspondiente a la participación no integrable.
5. Contra el ISR del ejercicio, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados.

Conclusiones

Como se puede observar, éste es un régimen simple, en el que se amortizan las pérdidas de las sociedades contra las utilidades de otras, y no importando si las sociedades perdedoras amortizan sus pérdidas con utilidades propias, el impuesto diferido aprovechado se regresa una vez transcurrido el plazo de tres años actualizado.

Referencia:

- 1. Artículos 59 a 71 de la LISR.
- 2. Fracción XVII del artículo noveno de las DTLISR14.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR integrado e ISR diferido, con tres diferentes escenarios, de tres años distintos.

DATOS

Datos generales

Año 1

Sociedad	A	B	C	D	H
Ingresos acumulables	1,500	2,000	3,000	5,000	2,500
Deducciones	600	3,000	2,500	2,500	2,700
Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%

Año 2

Sociedad	A	B	C	D	H
Ingresos acumulables	1,500	5,000	3,000	5,000	2,500
Deducciones	600	3,000	2,500	2,500	2,700
Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%

Año 3

Sociedad	A	B	C	D	H
Ingresos acumulables	1,500	5,000	3,000	5,000	3,000
Deducciones	600	3,000	2,500	2,500	2,700
Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%

DESARROLLO

Año 1

1o. Resultado o pérdida fiscal individual

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	Ingresos acumulables	1,500	2,000	3,000	5,000	2,500	
(-)	Deducciones	600	3,000	2,500	2,500	2,700	
(=)	Utilidad/Pérdida fiscal	900	-1,000	500	2,500	-200	
(x)	Tasa ISR 30%						
(=)	ISR correspondiente sin integrar	270		150	750		1,170

20. Determinación del resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Resultado fiscal integradas	900		500	2,500	
	Pérdida fiscal integradas		-1,000			-200
	Perdida fiscal integradora					
	Total	900	-1,000	500	2,500	-200
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Resultado individual	765	-1,000	450	2,050	-200
	Resultado fiscal integrado					2,065

30. Determinación del factor de resultado fiscal integrado

	Resultado fiscal integrado	2,065
(÷)	Resultados fiscales en participación integrable	3,265
(=)	Factor de resultado fiscal integrado	0.6324

40. Determinación del ISR a pagar por cada sociedad

4.1 Determinación del ISR por participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	ISR normal (de no aplicar el régimen)	270	-	150	750	-
(x)	Participación integrable del ejercicio	85%		90%	82%	
(=)	ISR por participación integrable	229	-	135	615	-
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	63.24%		63.24%	63.24%	
(=)	Impuesto correspondiente a la participación integrable	145	-	85	389	-

4.2 Determinación del ISR por participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	ISR normal (de no aplicar el régimen)	270	-	150	750	-
(x)	Participación no integrable	15%		10%	18%	
(=)	ISR correspondiente a la participación no integrable	40	-	15	135	-

4.3 Pago de ISR por cada sociedad

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	ISR correspondiente a la participación integrable	145	-	85	389		
(+)	ISR correspondiente a la participación no integrable	40	-	15	135		
(=)	ISR a pagar por cada sociedad	185	-	100	524		810

50. Cálculo del ISR diferido

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	ISR correspondiente a la participación integrable	229	-	135	615	-	979
(-)	ISR participación integrable por factor de resultado fiscal integrado	145	-	85	389	-	619
(=)	ISR diferido	84	-	50	226	-	360

10. Resultado o pérdida fiscal individual

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	Ingresos acumulables	1,500	5,000	3,000	5,000	2,500	
(-)	Deducciones	600	3,000	2,500	2,500	2,700	
(=)	Utilidad/pérdida fiscal	900	2,000	500	2,500	-200	
(-)	Pérdidas por amortizar		1,000				
(=)	Resultado fiscal	900	1,000	500	2,500	-200	
(x)	Tasa ISR 30%						
(=)	ISR correspondiente sin integrar	270	300	150	750		1,470

20. Determinación del resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Resultado fiscal integradas	900	1,000	500	2,500	
	Pérdida fiscal integradas		-			-200
	Pérdida fiscal integradora					
	Total	900	1,000	500	2,500	-200
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Resultado individual	765	1,000	450	2,050	-200
	Resultado fiscal integrado					4,065

30. Determinación del factor de resultado fiscal integrado

	Resultado fiscal integrado	4,065
(÷)	Resultados fiscales en participación integrable	4,265
(=)	Factor de resultado fiscal integrado	0.9531

40. Determinación del ISR a pagar por cada sociedad

4.1 Determinación ISR por participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	ISR normal (de no aplicar el régimen)	270	300	150	750	-
(x)	Participación integrable del ejercicio	85%	100%	90%	82%	
(=)	ISR por participación integrable	229	300	135	615	-
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	95.31%	95.31%	95.31%	95.31%	
(=)	Impuesto correspondiente a la participación integrable	218	286	129	586	

4.2 Determinación del ISR por participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	ISR normal (de no aplicar el régimen)	270	300	150	750	-
(x)	Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	
(=)	ISR correspondiente a la participación no integrable	40	-	15	135	-

4.3 Pago de ISR por cada sociedad

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	ISR correspondiente a la participación integrable	218	286	129	586		1,219
(+)	ISR correspondiente a participación no integrable	40	-	15	135		190
(=)	ISR a pagar por cada sociedad	258	286	144	721		1,409

50. Cálculo del ISR diferido

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	ISR correspondiente a la participación Integrable	229	300	135	615	-	1,279
(-)	ISR participación integrable por factor de resultado fiscal integrado	218	286	129	586	-	1,219
(=)	ISR diferido	11	14	6	29	-	60

Año 3

1o. Resultado o pérdida fiscal individual

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	Ingresos acumulables	1,500	5,000	3,000	5,000	3,000	
(-)	Deducciones	600	3,000	2,500	2,500	2,700	
(=)	Utilidad/pérdida fiscal	900	2,000	500	2,500	300	
(-)	Pérdidas por amortizar		-			300	
(=)	Resultado fiscal	900	2,000	500	2,500	-	
(x)	Tasa ISR 30%						
(=)	ISR correspondiente sin integrar	270	600	150	750		1,770

2o. Determinación resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Resultado fiscal integradas	900	2,000	500	2,500	-
	Pérdida fiscal integradas		-			-
	Pérdida fiscal integradora					
	Total	900	2,000	500	2,500	-
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Resultado individual	765	2,000	450	2,050	-
	Resultado fiscal integrado					5,265

3o. Determinación del factor de resultado fiscal integrado

	Resultado fiscal integrado	5,265
(÷)	Resultados fiscales en participación integrable	5,265
(=)	Factor de resultado fiscal integrado	1.0000

4o. Determinación del ISR a pagar por cada sociedad

4.1 Determinación del ISR por participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	ISR normal (de no aplicar el régimen)	270	600	150	750	-
(x)	Participación integrable del ejercicio	85%	100%	90%	82%	
(=)	ISR por participación integrable	229	600	135	615	-
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	100%	100%	100%	100%	
(=)	Impuesto correspondiente a la participación integrable	229	600	135	615	-

4.2 Determinación del ISR por participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	ISR normal (de no aplicar el régimen)	270	600	150	750	-
(x)	Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	
(=)	ISR participación no integrable	40	-	15	135	-

4.3 Pago del ISR por cada sociedad

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	ISR correspondiente a la participación integrable	229	600	135	615		1,579
(+)	ISR correspondiente a la participación no integrable	40	-	15	135		190
(=)	ISR a pagar por cada sociedad	269	600	150	750		1,769

50. Cálculo del ISR diferido

	Sociedad	A	B	C	D	H	TOTAL
	ISR correspondiente a la participación integrable	229	600	135	615	-	1,579
(-)	ISR participación integrable por factor de resultado fiscal integrado	229	600	135	615	-	1,579
(=)	ISR diferido	-	-	-	-	-	-

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la Ufin y Cufin de cada uno de los tres años anteriores.

DESARROLLO

Año 1

1o. Ufin total

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Resultado fiscal Año 1	900		500	2,500	
(-)	ISR	270	0	150	750	
(=)	Ufin	630	0	350	1,750	

2o. Ufin en participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin	630	0	350	1,750	0
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Ufin en participación integrable	535.5	0	315	1,435	0

3o. Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable	535.5	0	315	1,435	0
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	0.6324	0.6324	0.6324	0.6324	0.6324
(=)	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	338.7	0	199.2	907.5	0

4o. Ufin en participación integrable por la que se difirió el ISR

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable	535.5	0	315	1,435	0
(-)	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	338.7	0	199.2	907.5	0
(=)	Ufin en participación integrable por la que se difirió el ISR	196.8	0	115.8	527.5	0

5o. Ufin en participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin	630	0	350	1,750	0
(x)	Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%
(=)	Ufin en participación no integrable	94.5	0	35	315	0

60. Determinación de la Cufin en el régimen de integración

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	338.7	0	199.2	907.5	0
(+)	Ufin en participación no integrable	94.5	0	35	315	0
(=)	Cufin integradora e integradas	433.2	0	234.2	1,222.5	0

Año 2

10. Ufin total

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Resultado fiscal Año 2	900	1,000	500	2,500	0
(-)	ISR	270	300	150	750	
(=)	Ufin	630	700	350	1,750	

20. Ufin en participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin	630	700	350	1,750	0
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Ufin en participación integrable	535.5	700	315	1,435	0

30. Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable	535.5	700	315	1,435	0
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	0.9531	0.9531	0.9531	0.9531	0.9531
(=)	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	510.4	667.2	300.2	1,367.7	0

40. Ufin en participación integrable por la que se difirió el ISR

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable	535.5	700	315	1,435	0
(-)	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	510.4	667.2	300.2	1,367.7	0
(=)	Ufin en participación integrable por la que se difirió el ISR	25.1	32.8	14.8	67.3	0

50. Ufin en participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin	630	700	350	1,750	0
(x)	Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%
(=)	Ufin en participación no integrable	94.5	0	35	315	0

60. Determinación de la Cufin en el régimen de integración

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	510.4	667.2	300.2	1,367.7	0
(+)	Ufin en participación no integrable	94.5	0	35	315	0
(=)	Ufin integradora e integradas	604.9	667.2	335.2	1,682.7	0
(+)	Cufin año 1	433.2	0	234.2	1,222.5	0
(=)	Cufin al año 2	1,038.1	667.2	569.4	2,905.2	0

Año 3

1o. Ufin total

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Resultado fiscal Año 3	900	2,000	500	2,500	0
(-)	ISR	270	600	150	750	
(=)	Ufin	630	1,400	350	1,750	

2o. Ufin en participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin	630	1,400	350	1,750	0
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Ufin en participación integrable	535.5	1,400	315	1,435	0

3o. Ufin participación integrable en resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable	535.5	1,400	315	1,435	0
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	1	1	1	1	1
(=)	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	535.5	1,400	315	1,435	0

4o. Ufin en participación integrable por la que se difirió el ISR

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable	535.5	1,400	315	1,435	0
(-)	Ufin participación integrable en resultado fiscal integrado	535.5	1,400	315	1,435	0
(=)	Ufin en participación integrable por la que se difirió el ISR	0	0	0	0	0

50. Ufin en participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin	630	1,400	350	1,750	0
(x)	Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%
(=)	Ufin en participación no integrable	94.5	0	35	315	0

60. Determinación de la Cufin en el régimen de integración

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ufin en participación integrable en resultado fiscal integrado	535.5	1,400	315	1,435	0
(+)	Ufin en participación no integrable	94.5	0	35	315	0
(=)	Ufin integradora e integradas	630.0	1,400	350	1,750	0
(+)	Cufin al año 2	1,038.1	667.2	569.4	2,905.2	0
(=)	Cufin al año 3	1,668.1	2,067.2	919.4	4,655.2	0

CASO 3
PLANTEAMIENTO

Determinación de los pagos provisionales.

DATOS

Sociedad	A	B	C	D	H
Coefficiente de utilidad del año anterior	0.1025	0.0914	0.0516	0.1214	0.0485
Ingresos nominales acumulados al mes	750	2,500	1,500	2,500	1,500
Pagos provisionales totales determinados al mes anterior	20	50	18	80	15
Pagos provisionales efectuados al mes anterior	13.8	31.6	12	55.9	9.5
Participación integrable del año anterior	85%	100%	90%	82%	100%
Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%
Factor de resultado fiscal integrado del año anterior	0.6324	0.6324	0.6324	0.6324	0.6324

DESARROLLO

1o. Determinación del pago provisional al mes

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Ingresos nominales acumulados	750	2,500	1,500	2,500	1,500
(x)	Coefficiente de utilidad	0.1025	0.0914	0.0516	0.1214	0.0485
(=)	Utilidad fiscal para pago provisional	76.9	228.5	77.4	303.5	72.7
(x)	Tasa ISR	30%	30%	30%	30%	30%
(=)	Pago provisional acumulado al mes	23.1	68.6	23.2	91.0	21.8
(-)	Pagos provisionales determinados al mes anterior	20	50	18	80	15
(=)	Pago provisional del mes	3.1	18.6	5.2	11.0	6.8

20. Pago provisional en participación integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Pago provisional acumulado al mes	23.1	68.6	23.2	91.0	21.8
(x)	Participación integrable	85%	100%	90%	82%	100%
(=)	Pago provisional en participación integrable	19.6	68.6	20.9	74.6	21.8

30. Pago provisional integrable en resultado fiscal integrado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Pago provisional en participación integrable	19.6	68.6	20.9	74.6	21.8
(x)	Factor de resultado fiscal integrado	0.6324	0.6324	0.6324	0.6324	0.6324
(=)	Pago provisional en integración	12.4	43.4	13.2	47.2	13.8

40. Pago provisional en participación no integrable

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Pago provisional total	23.1	68.6	23.2	91.0	21.8
(x)	Participación no integrable	15%	0%	10%	18%	0%
(=)	Pago provisional en participación no integrable	3.5	-	2.3	16.4	-

50. Pago provisional a efectuar acumulado

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Pago provisional en integración	12.4	43.4	13.2	47.2	13.8
(+)	Pago provisional en participación no integrable	3.5	-	2.3	16.4	-
(=)	Pago provisional acumulado	15.9	43.4	15.5	63.6	13.8

60. Pago provisional a efectuar en el mes

	Sociedad	A	B	C	D	H
	Pago provisional acumulado	15.9	43.4	15.5	63.6	13.8
(-)	Pagos provisionales efectuados al mes anterior	13.8	31.6	12	55.9	9.5
(=)	Pago provisional a efectuar en el mes	2.1	11.8	3.5	7.7	4.3

TITULO II

PERSONAS FISICAS

CAPITULO I

SALARIOS

Ingresos gravables

De acuerdo con los artículos 94 de la LISR y 166 del RISR, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los siguientes:

1. Los salarios.
2. Las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la PTU.
3. Las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.
4. Las becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca.
5. La ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

Cabe señalar que, para efectos de dicha Ley, se asimilan a salarios, obligatoriamente (números 1 a 7) u optativamente (números 8 a 10), los ingresos que perciban las personas siguientes (artículo 94 de la LISR):

1. Los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios que obtienen remuneraciones y demás prestaciones, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación.
2. Los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
3. Los miembros de las sociedades cooperativas de producción que reciban anticipos y rendimientos.
4. Los miembros de las sociedades y asociaciones civiles que perciban anticipos.
5. Los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole que perciban honorarios.
6. Los administradores, comisarios y gerentes generales que perciban honorarios.
7. Las personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, por los honorarios que perciban.
8. Las personas físicas que perciban honorarios de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes.
9. Las personas físicas que perciban ingresos de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen.
10. Las personas físicas que obtengan ingresos por ejercer la opción otorgada por su empleador o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

No obstante, cuando los ingresos percibidos en el ejercicio por los conceptos a que se refieren los puntos 7 a 9 anteriores, hayan excedido en lo individual o en su conjunto, 75 millones de pesos, no les serán aplicables las disposiciones del régimen de salarios, en cuyo caso las personas físicas que los perciban deberán pagar el impuesto respectivo en los términos del régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales a partir del año siguiente en el que excedieron ese monto. Las personas físicas que se ubiquen en este supuesto deberán comunicar esta situación por escrito a los prestatarios o a las personas que les efectúen los pagos, para lo cual se estará a lo dispuesto en las reglas de carácter general que emita el SAT. De no pagarse el impuesto en los términos del régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones del contribuyente al régimen fiscal correspondiente. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la actualización, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el SAT determine mediante reglas de carácter general.

Ingresos exentos

Según el artículo 93 de la LISR, los ingresos por salarios que se encuentran exentos del pago del impuesto, se mencionan a continuación:

1. Tiempo extra (fracciones I y II).

El pago de tiempo extra que se pague a los trabajadores que perciben el salario mínimo general está exento del pago del ISR, siempre que no exceda de tres horas diarias ni de tres veces en una semana. Por el excedente se pagará el ISR.

Por lo que toca al pago de tiempo extra que se realice a los trabajadores que perciben un salario superior al mínimo, sólo estará exento del pago del ISR el 50%, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que el tiempo extra no exceda de tres horas diarias ni de tres veces en una semana.
- b) Que el importe de la exención no exceda de cinco veces el valor diario de la UMA por cada semana de servicios. Por el excedente se pagará el ISR.

2. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro (fracciones IV y V).

Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y las provenientes de la cuenta individual del SAR prevista en la Ley del ISSSTE, en los casos de:

- a) Invalidez.
- b) Incapacidad.
- c) Cesantía.
- d) Vejez.
- e) Retiro.
- f) Muerte.

Cuyo monto diario no exceda de 15 veces el valor diario de la UMA y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, están exentas del pago del ISR. Por el excedente se pagará el ISR.

De esta forma, las prestaciones por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro u otras formas de retiro que otorgue el empleador por tales conceptos estarán exentas del pago del ISR hasta por los montos siguientes:

<i>Valor diario de la UMA (vigente a partir de febrero de 2021)</i>	<i>Límite diario (15 veces el valor diario de la UMA)</i>
\$89.62	\$1,344.30

Para aplicar la exención deberá considerarse la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente deberá efectuarse la retención en los términos que al efecto establezca el RISR.

Las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro no pierden su carácter, aun cuando las partes convengan en sustituir la obligación periódica por la de uno o varios pagos (artículo 147 del RISR).

En caso de que el empleador otorgue este tipo de prestaciones mediante un pago único, no se pagará el ISR cuando el monto de dicho pago no exceda de noventa veces el valor anual de la UMA. Por el excedente se pagará el ISR (artículo 171 del RISR).

3. Previsión social (fracciones VIII, IX y penúltimo párrafo).

El trabajador no pagará el ISR cuando obtenga ingresos por las prestaciones de previsión social siguientes:

- a) Subsidios por incapacidad.

- b) Becas educacionales para él o sus hijos.
- c) Guarderías infantiles.
- d) Actividades culturales y deportivas.
- e) Otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga a las señaladas.

Para que las citadas prestaciones de previsión social estén exentas del pago del ISR, se deberán cumplir los requisitos siguientes:

- a) Que se concedan de manera general.
- b) Que se concedan de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

La previsión social a que se refiere este numeral es la establecida en el artículo 7o., quinto párrafo de la LISR.

Asimismo, la exención de tales prestaciones de previsión social se limitará atendiendo a lo siguiente:

Si el total de los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas (considerando la previsión social)	>	Siete veces el valor anual de la UMA
--	---	--------------------------------------

La previsión social sólo estará exenta hasta por el monto del valor anual de la UMA.

Vale la pena señalar que la suma de los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas, así como el importe de la exención por concepto de previsión social, en ningún caso podrá ser inferior a siete veces el valor anual de la UMA.

Para tal efecto, en nuestra opinión, se estaría a lo siguiente:

- a) Cuando los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas sean inferiores a siete veces el valor anual de la UMA, y sumados a los que se obtengan por concepto de previsión social en el mismo periodo, excedan del monto de siete veces el valor anual de la UMA indicado, se considerarán ingresos de previsión social no sujetos al pago del ISR, hasta por la cantidad que resulte mayor de las siguientes:
 - La que sumada a los demás ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas dé como resultado el importe de siete veces el valor anual de la UMA.
 - El valor anual de la UMA.
- b) Cuando los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas excedan de siete veces el valor anual de la UMA, y obtenga además ingresos por concepto de previsión social, se considerarán ingresos de previsión social no sujetos al pago del ISR, hasta por el valor anual de la UMA.

Cabe señalar que lo anterior se encontraba previsto en el artículo 80 del RISR vigente hasta el 17 de octubre de 2003, sin embargo, en nuestra opinión, con el contenido de dicho artículo se interpreta de manera correcta, en los términos mencionados, la exención de la previsión social establecida en la LISR.

En consecuencia, para determinar la exención anual de las prestaciones de previsión social, se deberá realizar el procedimiento siguiente:

1o. Comparar los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas obtenidos durante el año, sin considerar la previsión social contra el importe de siete veces el valor anual de la UMA:

a) Ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas, obtenidos durante el año, sin considerar la previsión social > Siete veces el valor anual de la UMA

b) Ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas, obtenidos durante el año, sin considerar la previsión social < Siete veces el valor anual de la UMA

2o. Si el contribuyente se encuentra en el supuesto del inciso a), la previsión social estará exenta solamente hasta por el valor anual de la UMA. En caso de que el importe de la previsión social sea inferior a dicho valor, aquélla estará totalmente exenta del pago del ISR.

3o. Si el contribuyente se encuentra en el supuesto del inciso b), se deberá determinar la cantidad que sumada a los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas, sin considerar la previsión social, dé como resultado el equivalente a siete veces el valor anual de la UMA.

Siete veces el valor anual de la UMA

(-) Ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas, percibidos en el año (sin considerar la previsión social)

(=) Cantidad que sumada a los ingresos por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas da como resultado siete veces el valor anual de la UMA

4o. Comparar la cantidad obtenida en el número anterior contra el valor anual de la UMA.

5o. La cantidad que resulte mayor de las comparadas en el número anterior será la exención que corresponda a la previsión social, siempre y cuando la citada previsión sea igual o superior a tal cantidad.

El procedimiento antes descrito se realiza para determinar la previsión social anual exenta del pago del ISR; para efectos de que la previsión social mensual exenta guarde relación con la previsión social anual exenta, en nuestra opinión, la previsión social mensual exenta del pago del ISR se deberá determinar de la manera siguiente:

Si el total de los ingresos mensuales por salarios o los que reciban los socios o miembros de las sociedades cooperativas (considerando la previsión social) > Siete veces el valor mensual de la UMA

La previsión social sólo estará exenta hasta por el monto del valor mensual de la UMA.

Finalmente, vale la pena señalar que, de acuerdo con el artículo 160 del RISR, cuando las prestaciones de previsión social excedan los límites establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 93 de la LISR para su exención, dicho excedente se considerará ingreso acumulable para el trabajador.

4. Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos (fracción XIII).

Los ingresos que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación por concepto de:

a) Primas de antigüedad.

b) Retiro.

c) Indemnizaciones.

d) Otros pagos por separación.

e) Retiros con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS.

f) Retiros de los trabajadores al servicio del Estado, con cargo a la cuenta individual del SAR prevista en la Ley del ISSSTE.

Estarán exentos del pago del ISR hasta por el equivalente a 90 veces el valor diario de la UMA por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del SAR.

Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el ISR.

5. Gratificación anual (aguinaldo) (fracciones XIV y XV).

Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, están exentas del pago del ISR hasta por el equivalente del valor diario de la UMA elevado a 30 días, siempre que se otorguen en forma general.

En nuestra opinión, para determinar la exención se debe considerar el valor diario de la UMA vigente en la fecha en que se pague el aguinaldo. Por el excedente se pagará el ISR.

De acuerdo con el artículo 151 del RISR, cuando la gratificación anual sea inferior al importe exento, no se pagará el ISR hasta por el monto de la gratificación otorgada, aun cuando se calcule sobre un salario superior al mínimo.

El aguinaldo gravado se determinará de la manera siguiente:

Importe de la gratificación anual

(-) 30 veces el valor diario de la UMA

(=) Aguinaldo gravado (cuando el resultado sea positivo)

6. Prima vacacional y PTU (fracciones XIV y XV).

Las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general, están exentas del pago del ISR hasta por el equivalente a 15 veces el valor diario de la UMA.

En nuestra opinión, para efectos de la exención se debe considerar el valor diario de la UMA vigente en la fecha en que se pague la prima vacacional. Por el excedente se pagará el ISR.

La prima vacacional gravada se determinará de la manera siguiente:

Importe de la prima vacacional

(-) 15 veces el valor diario de la UMA

(=) Prima vacacional gravada (cuando el resultado sea positivo)

Consideramos que cuando el importe de la exención (15 veces el valor diario de la UMA) sea mayor que el monto de la prima vacacional entregada al trabajador, se debe considerar como ingreso exento del pago del ISR sólo el importe de la prima vacacional otorgada.

Lo anterior también será aplicable para determinar la PTU exenta y gravada.

7. Prima dominical (fracciones XIV y XV).

Las primas dominicales que paguen los patrones están exentas del pago del ISR hasta por el equivalente del valor diario de la UMA por cada domingo que se labore.

En nuestra opinión, para efectos de la exención se debe considerar el valor diario de la UMA vigente en la fecha en que se pague la prima dominical. Por el excedente se pagará el ISR.

La prima dominical gravada se determinará de la manera siguiente:

Importe de la prima dominical

(-) Valor diario de la UMA

(=) Prima dominical gravada (cuando el resultado sea positivo)

Consideramos que cuando el importe de la exención (valor diario de la UMA) sea mayor que el monto de la prima dominical entregada al trabajador, se debe considerar como ingreso exento del pago del ISR sólo el importe de la prima dominical otorgada.

8. Salarios percibidos por extranjeros (fracción XVI).

Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros que a continuación se indican, estarán exentas del pago del ISR:

- a)** Los agentes diplomáticos.
- b)** Los agentes consulares en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c)** Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d)** Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- e)** Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f)** Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g)** Los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del importe exento y gravado por el pago de horas extra de un trabajador que percibe más del salario mínimo, y que trabajó 12 horas extra en una semana (tres, cuatro, una y cuatro horas el lunes, martes, jueves y viernes, respectivamente).

DATOS

□ Valor diario de la UMA	\$89.62
□ Salario diario del trabajador	\$160
□ Importe normal por hora ($\$160 \div 8$)	\$20
□ Importe pagado por horas extra a la semana:	\$540
□ Horas extra dobles ($9 \times \$20 \times 2$)	\$360
□ Horas extra triples ($3 \times \$20 \times 3$)	\$180
□ 5 veces el valor diario de la UMA ($\$89.62 \times 5$)	\$448

DESARROLLO

1o. Determinación de las horas extra que deben considerarse dentro y fuera del límite permitido por la LFT.

Días de la semana	Laboradas	Horas extra	
		Dentro del límite	Fuera del límite
Lunes	3	3	0
Martes	4	3	1
Jueves	1	1	0
Viernes	<u>4</u>	<u>0</u>	<u>4</u>
Total	<u>12</u>	<u>7</u>	<u>5</u>

2o. Determinación del importe base para la exención de horas extra, por encontrarse dentro del límite permitido por la LFT.

Importe normal por hora	\$20
(x) Dos	<u>2</u>
(=) Salario por hora extra doble	40
(x) Número de horas extra que se encuentran dentro del límite permitido por la LFT	<u>7</u>
(=) Importe base para la exención de horas extra	<u>\$280</u>

3o. Determinación del importe exento por concepto de horas extra.

Importe base para la exención de horas extra	\$280
(x) Por ciento exento de horas extra	<u>50%</u>
(=) Importe exento por horas extra antes de la comparación contra cinco veces el valor diario de la UMA	<u>\$140</u>

4o. Comparación del importe obtenido contra cinco veces el valor diario de la UMA, que es el otro límite de la exención.

Importe exento de horas extra antes	Menor que	Cinco veces el valor diario de la
-------------------------------------	-----------	-----------------------------------

<i>de la comparación</i>		<i>UMA</i>
\$140	<	\$448

Por no exceder el importe exento del 50% de horas extra, al otro límite de cinco veces el valor diario de la UMA podrá considerarse exenta la cantidad obtenida inicialmente, es decir, los \$140.

Importe exento de horas extra	<u>\$140</u>
-------------------------------	--------------

50. Determinación del importe gravado por concepto de horas extra.

Importe pagado por horas extra a la semana	\$540
(-) Importe exento por concepto de horas extra	<u>140</u>
(=) Importe gravado por concepto de horas extra	<u>\$400</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el importe exento y el importe gravado del ISR por concepto de horas extra percibidas por trabajadores cuyos ingresos son superiores al salario mínimo.

REFERENCIA

Artículos 93, fracciones I y II, LISR y 66 a 68, LFT.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del importe anual exento y gravado por concepto de previsión social que un empleador deberá considerar para el cálculo del ISR anual de sus trabajadores, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

Generales:

- Importe de siete veces el valor anual de la UMA
(\$32,693.40 x 7) \$228,854
- Importe del valor anual de la UMA \$32,693.40

De los trabajadores:

	Trabajador 1	Trabajador 2
Ingresos anuales por salarios	\$229,700	\$199,000
(+) Previsión social anual	<u>13,800</u>	<u>29,500</u>
(=) Ingresos totales por salarios percibidos durante el año	<u>\$243,500</u>	<u>\$228,500</u>

DESARROLLO

1o. Determinación del importe anual exento por concepto de previsión social.

a) Comparación de los ingresos por salarios percibidos durante el año, contra el importe de siete veces el valor anual de la UMA.

	<i>Ingresos anuales por salarios, sin incluir la previsión social</i>	<i>Mayor o menor que</i>	<i>Siete veces el valor anual de la UMA</i>
Trabajador 1	\$229,700	>	\$228,854
Trabajador 2	\$199,000	<	\$228,854

b) Comparación de los ingresos totales por salarios percibidos durante el año, contra siete veces el valor anual de la UMA.

	<i>Ingresos anuales por salarios, sin incluir la previsión social</i>	<i>Previsión social anual</i>	<i>Ingresos totales anuales por salarios</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Siete veces el valor anual de la UMA</i>
Trabajador 1	\$229,700	\$13,800	\$243,500	>	\$228,854
Trabajador 2	\$199,000	\$29,500	\$228,500	>	\$228,854

2o. Determinación de la cantidad que sumada a los demás ingresos por salarios, sin incluir las prestaciones de previsión social, dé como resultado el equivalente a siete veces el valor anual de la UMA (aplicable sólo al trabajador 2).

Trabajador 2:

Importe de siete veces el valor anual de la UMA	\$228,854
(-) Ingresos anuales por salarios, sin incluir las prestaciones de previsión social	<u>199,000</u>
(=) Diferencia entre siete veces el valor anual de la UMA y los ingresos anuales por salarios, sin incluir las prestaciones de previsión social	<u>\$29,854</u>

30. Comparación de la diferencia obtenida en el numeral anterior y el valor anual de la UMA (aplicable sólo al trabajador 2).

Trabajador 2:

<i>Importe del valor anual de la UMA</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Diferencia entre siete veces el valor anual de la UMA y los ingresos anuales por salarios, sin incluir las prestaciones de previsión social</i>
\$32,693.40	>	\$29,854

40. Determinación del importe anual exento por concepto de previsión social.

Al resultar mayor el valor anual de la UMA que la diferencia obtenida en el numeral anterior, las prestaciones de previsión social estarán exentas del pago del ISR hasta por el valor anual de la UMA.

Importe anual exento por concepto de previsión social \$32,693.40

50. Determinación del importe anual gravado por concepto de previsión social.

	Trabajador 1	Trabajador 2
Ingreso anual por concepto de previsión social	\$13,800	\$29,500
(-) Importe anual exento por concepto de previsión social	<u>13,800</u>	<u>29,500</u>
(=) Importe anual gravado por concepto de previsión social	<u>\$0</u>	<u>\$0</u>

COMENTARIOS

Se muestra la mecánica para determinar el importe anual exento y el importe anual gravado con el ISR por concepto de previsión social de los trabajadores.

Cabe mencionar que, a partir del 5 de junio de 2009, el procedimiento ejemplificado en este caso práctico también es aplicable a los ingresos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas. Esto, según el artículo segundo del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado a conocer en el DOF el 4 de junio de 2009.

REFERENCIA

Artículo 93, penúltimo párrafo.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del importe anual gravado por concepto de aguinaldo que un empleador deberá considerar para el cálculo del ISR anual de uno de sus trabajadores, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

□ Valor diario de la UMA	\$86.88
□ Importe de 30 veces el valor diario de la UMA (\$89.62 x 30)	\$2,689
□ Aguinaldo percibido por el trabajador	\$5,700

DESARROLLO

10. Determinación del importe anual gravado por concepto de aguinaldo.

Aguinaldo percibido por el trabajador	\$5,700
(-) Importe de 30 veces el valor diario de la UMA	<u>2,689</u>
(=) Aguinaldo gravado	<u><u>\$3,011</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el importe gravado con el ISR por concepto de aguinaldo que perciban los trabajadores.

REFERENCIA

Artículo 93, fracciones XIV y XV.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Determinación del importe anual gravado por concepto de prima vacacional que un empleador deberá considerar para el cálculo del ISR anual de uno de sus trabajadores, correspondiente al ejercicio de 2022.

DATOS

□ Valor diario de la UMA	\$89.62
□ Importe de 15 veces el valor diario de la UMA (\$89.62 x 15)	\$1,344
□ Prima vacacional percibida por el trabajador	\$2,400

DESARROLLO

10. Determinación del importe anual gravado por concepto de prima vacacional.

Prima vacacional percibida por el trabajador	\$2,400
(-) Importe de 15 veces el valor diario de la UMA	<u>1,344</u>
(=) Prima vacacional gravada	<u><u>\$1,056</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el importe gravado con el ISR por concepto de prima vacacional que perciban los trabajadores.

Cabe destacar que el procedimiento para determinar la PTU exenta y gravada es el mismo que el señalado para determinar la prima vacacional exenta y gravada.

REFERENCIA

Artículo 93, fracciones XIV y XV.

Cálculo del impuesto mensual

De acuerdo con el artículo 96 de la LISR, quienes hagan pagos por salarios están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban el salario mínimo general.

La retención se calculará aplicando la mecánica siguiente:

1. En primer término, se determina el ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Salarios obtenidos en el mes

(-)	<u>Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido en el mes</u>
(=)	Base gravable (cuando el resultado sea positivo)
(-)	<u>Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR</u>
(=)	Excedente del límite inferior
(x)	<u>Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior</u>
(=)	Impuesto marginal
(+)	<u>Cuota fija</u>
(=)	<u>ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR</u>

A este respecto, es importante señalar que la tasa del impuesto local a los ingresos por salarios no deberá exceder de 5%.

2. Después, se obtiene el subsidio para el empleo.

Base gravable

(↓)	<u>Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo</u>
(=)	<u>Subsidio para el empleo</u>

3. Por último, se determina el impuesto por retener.

ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR

(-)	<u>Subsidio para el empleo</u>
(=)	<u>ISR por retener (cuando el subsidio para el empleo sea menor)</u>

Es importante señalar que el artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 establece que en el caso de que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que el subsidio para el empleo mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga.

Por otra parte, el artículo 96 de la LISR indica que tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero del impuesto no podrá ser inferior a la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la mencionada Ley (35% para 2019), sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso se procederá a calcular el impuesto conforme a la mecánica señalada en líneas más arriba.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR correspondiente a la percepción mensual de un trabajador.

- Cuando resulta impuesto a cargo.

DATOS

□ Salario mensual pagado en marzo de 2022	\$5,500
□ Impuesto local a los ingresos por salarios que, en su caso, haya retenido el empleador en el mes, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Salario mensual	\$5,500.00
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios que, en su caso, haya retenido el empleador en el mes, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%	0.00
(=) Base gravable	5,500.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	5,470.93
(=) Excedente del límite inferior	29.07
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	10.88%
(=) Impuesto marginal	3.16
(+) Cuota fija	321.26
(=) ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	<u>\$324.42</u>

2o. Determinación del subsidio para el empleo.

Base gravable	\$5,500.00
(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo	↓
(=) Subsidio para el empleo	<u>\$294.63</u>

3o. Determinación del impuesto por retener.

ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	\$324.42
(-) Subsidio para el empleo	294.63
(=) ISR por retener	<u>\$29.79</u>

COMENTARIOS

El cálculo del impuesto que sigue esta mecánica, en la cual se utiliza el subsidio para el empleo, solamente aplica a los contribuyentes siguientes:

1. Los que perciban salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la PTU, excepto las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.
2. Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

Asimismo, no aplica a los conceptos siguientes que se asimilan a salarios:

- 1. Rendimientos y anticipos a miembros de sociedades cooperativas de producción.
- 2. Anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- 3. Honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole.
- 4. Honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- 5. Honorarios preponderantes.
- 6. Honorarios que se asimilan opcionalmente a salarios.
- 7. Actividades empresariales que se asimilan opcionalmente a salarios.
- 8. Ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción de adquirir acciones o títulos valor que representen bienes.

En este caso, la tarifa mensual del ISR es la siguiente:

TARIFA MENSUAL (DOF 11/I/2021) (para 2021)
(Para 2022 se recomienda estar pendiente a la publicación en el DOF)

<i>TARIFA MENSUAL</i>			
<i>Límite inferior</i> \$	<i>Límite superior</i> \$	<i>Cuota fija</i> \$	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i> %
0.01	644.58	0.00	1.92
644.59	5,470.92	12.38	6.40
5,470.93	9,614.66	321.26	10.88
9,614.67	11,176.62	772.10	16.00
11,176.63	13,381.47	1,022.01	17.92
13,381.48	26,988.50	1,417.12	21.36
26,988.51	42,537.58	4,323.58	23.52
42,537.59	81,211.25	7,980.73	30.00
81,211.26	108,281.67	19,582.83	32.00
108,281.68	324,845.01	28,245.36	34.00
324,845.02	En adelante	101,876.90	35.00

De acuerdo con el artículo 1.12 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (DOF 26/XII/2013), los empleadores que realicen pagos por sueldos y salarios, en lugar de aplicar la tabla contenida en el artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo (DOF 11/XII/2013), podrán aplicar la tabla contenida en el primer artículo mencionado, la cual transcribimos:

TABLA
Subsidio para el empleo mensual

<i>Límite inferior</i> \$	<i>Límite superior</i> \$	<i>Subsidio para el empleo</i> \$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

La tabla anterior es idéntica a la que se publicó en el DOF el 24 de diciembre de 2018.

Al respecto, se ilustró la mecánica para determinar la retención del ISR mensual en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$5,500 mensuales.

REFERENCIA

Artículo 96 de la LISR y fracción I del artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR correspondiente a la percepción mensual de un trabajador.

- Cuando resulta cantidad por devolver por concepto de subsidio para el empleo.

DATOS

□ Salario mensual pagado en marzo de 2022	\$1,600
□ Impuesto local a los ingresos por salarios que, en su caso, haya retenido el empleador en el mes, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Salario mensual	\$1,600.00
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios que, en su caso, haya retenido el empleador en el mes, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%	0.00
(=) Base gravable	1,600.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2020)	644.59
(=) Excedente del límite inferior	955.41
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	6.40%
(=) Impuesto marginal	61.15
(+) Cuota fija	12.38
(=) ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	\$73.53

2o. Determinación del subsidio para el empleo.

Base gravable	\$1,600.00
(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo	↓
(=) Subsidio para el empleo	\$407.02

3o. Determinación del subsidio para el empleo por entregar.

ISR según la tarifa del artículo 96 de la LISR	\$73.53
(-) Subsidio para el empleo	407.02
(=) Subsidio para el empleo por entregar	(\$333.49)

COMENTARIOS

En este caso práctico, con un salario muy pequeño se obtiene una cantidad por devolver al trabajador por concepto de subsidio para el empleo.

Las cantidades que resulten por devolver a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, se deberán entregar conjuntamente con el pago de salarios por el que se haya determinado la diferencia.

El retenedor podrá acreditar contra el ISR a su cargo o las retenciones de éste efectuadas a terceros, las cantidades que entregue a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo.

Se ilustró la mecánica para determinar el subsidio para el empleo por entregar a los trabajadores en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$1,600 mensuales.

REFERENCIA

Artículo 96 de la LISR y fracción I del artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

Cálculo del impuesto anual

De acuerdo con el artículo 97 de la LISR y la fracción II del artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013, las personas obligadas a efectuar retenciones del impuesto por salarios deberán calcular el impuesto anual de cada trabajador.

El impuesto anual se determinará de la manera siguiente:

Salarios gravados obtenidos en el año

- (-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año de calendario, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%
- (=) Base gravable para el cálculo anual (cuando el resultado sea positivo)
- (↓) Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR
- (=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR
- (-) Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio, conforme a la tabla de dicho subsidio
- (=) Impuesto a cargo del trabajador antes de retenciones (cuando el resultado sea positivo)
- (-) Retenciones de ISR efectuadas al trabajador en el ejercicio
- (=) Saldo a cargo del trabajador (cuando el resultado sea positivo)

En relación con la mecánica señalada es importante mencionar lo siguiente:

1. El impuesto local a los ingresos por salarios no deberá exceder la tasa de 5%.
2. En el caso de que el impuesto exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente en el ejercicio, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de las retenciones efectuadas.
3. En caso de que el impuesto sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente en el ejercicio, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.
4. La diferencia que resulte a cargo del contribuyente se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el SAT mediante reglas de carácter general (reglas misceláneas).
5. El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos por salarios, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.
6. Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia correspondiente, el monto que le hubiera compensado.
7. No se hará el cálculo del impuesto anual cuando se trate de contribuyentes que:
 - a) Hayan iniciado la prestación de servicios después del 1o. de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1o. de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
 - b) Hayan obtenido ingresos anuales por salarios que excedan de \$400,000.00.

c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

Cabe destacar que de acuerdo con el artículo 181 del RISR, el escrito mencionado deberá presentarse a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio por el que se va a presentar la declaración. Asimismo, es de señalar que los retenedores no harán el cálculo del impuesto anual respecto de aquellos trabajadores obligados a presentar declaración anual, en los términos del artículo 98, fracción III, incisos a) y c) de la LISR, siempre que estos les presenten el escrito respectivo en el plazo mencionado.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto anual de un trabajador por el ejercicio de 2022.

- Cuando el ISR es mayor que la suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio.

DATOS

Del ejercicio de 2022:

Del ejercicio de 2022:

□ Salario anual gravado	\$50,000
□ Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año de calendario	\$0
□ Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio (supuesto)	\$2,500
□ Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	\$200

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR por pagar en el año.

Salario anual gravado	\$50,000
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año de calendario	0
(=) Base gravable para el cálculo anual	50,000
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	↓
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR	2,853
(-) Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio	2,500
(=) Impuesto a cargo del trabajador antes de retenciones	353
(-) Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	200
(=) Saldo a cargo del trabajador	<u><u>\$153</u></u>

COMENTARIOS

Con la mecánica que se ejemplifica, los empleadores tendrán que llevar un registro del subsidio para el empleo que le correspondió cada mes del ejercicio a cada uno de sus trabajadores, incluso de aquellos a los que no les entregue en efectivo subsidio para el empleo.

El caso ejemplificado se presentará con trabajadores que hayan percibido en el ejercicio ingresos medios y altos, así como cuando no hayan recibido, durante el ejercicio, subsidio para el empleo por parte de sus patrones.

A partir del 1o. de enero de 2014, se adicionaron tres renglones más a la tarifa para el cálculo del impuesto anual de las personas físicas. En este caso, la tarifa anual del ISR es la siguiente (se hace énfasis en los renglones añadidos):

TARIFA ANUAL (DOF 11/I/2021)

(para 2021) (Para 2022 se recomienda estar pendiente a la publicación en el DOF)

TARIFA ANUAL			
<i>Límite inferior</i> \$	<i>Límite superior</i> \$	<i>Cuota fija</i> \$	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i> %
0.01	7,735.00	0.00	1.92
7,735.01	65,651.07	148.51	6.40
65,651.08	115,375.90	3,855.14	10.88
115,375.91	134,119.41	9,265.20	16.00
134,119.42	160,577.65	12,264.16	17.92
160,577.66	323,862.00	17,005.47	21.36
323,862.01	510,451.00	51,883.01	23.52
510,451.01	974,535.03	95,768.74	30.00
974,535.04	1,299,380.04	234,993.95	32.00
1,299,380.05	3,898,140.12	338,944.34	34.00
3,898,140.13	En adelante	1,222,522.76	35.00

Al respecto, se ilustró la mecánica para determinar el impuesto anual en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$50,000 anuales.

REFERENCIA

Artículos 97 de la LISR y décimo, fracción II, del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto anual de un trabajador por el ejercicio de 2022.

- Cuando el ISR es menor que la suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio.

DATOS

Del ejercicio de 2022:

□ Salario anual gravado	\$18,000
□ Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año de calendario	\$0
□ Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio (supuesto)	\$4,484
□ Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR por pagar en el año.

Salario anual gravado	\$18,000
(-) Impuesto local a los ingresos por salarios, retenido por el empleador en el año de calendario	0
(=) Base gravable para el cálculo anual	18,000
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	↓
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR	805
(-) Suma del subsidio para el empleo mensual que le correspondió al trabajador en cada uno de los meses del ejercicio	4,484
(=) Impuesto a cargo del trabajador antes de retenciones	0
(-) Retenciones del ISR efectuadas al trabajador durante el año	0
(=) Saldo a cargo del trabajador	\$0

COMENTARIOS

No obstante que la fracción II, inciso c), del artículo décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 no lo indique, en nuestra opinión, cuando el patrón le haya efectuado retenciones del ISR al trabajador durante el ejercicio, éstas quedarán como un saldo a favor del trabajador.

El caso ejemplificado se presentará con trabajadores que hayan percibido en el ejercicio ingresos bajos y que hayan recibido durante el mismo subsidio para el empleo por parte de sus patrones.

Al respecto, se ilustró la mecánica para determinar el impuesto anual en el ejercicio de 2022 en el caso de una persona física que percibe ingresos por salarios de \$18,000 anuales.

REFERENCIA

Artículos 97 de la LISR y décimo, fracción II, del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

Ingresos en servicios por automóviles asignados a funcionarios públicos

En términos del artículo 94 de la LISR, cuando los funcionarios de la Federación, las entidades federativas o los municipios, tengan asignados automóviles cuyo monto exceda de \$175,000, considerarán ingresos en servicios la cantidad que no hubiera sido deducible para fines del ISR de haber sido contribuyentes del mismo, las personas morales mencionadas.

Los ingresos en servicios por la asignación de los citados automóviles a funcionarios públicos, se determinarán mensualmente conforme a lo siguiente:

	Monto original de la inversión del automóvil
(-)	<u>Monto original de la inversión del automóvil deducible</u>
(=)	Monto original de la inversión del automóvil no deducible
(-)	<u>Depreciación acumulada del monto original de la inversión del automóvil no deducible al cierre del ejercicio inmediato anterior, de haberse deducido tal monto desde el año en que se adquirió el automóvil</u>
(=)	Saldo que estaría pendiente de deducir al inicio del ejercicio del monto original de la inversión del automóvil no deducible de haberse deducido tal monto
(x)	<u>25%</u>
(=)	Ingreso anual en servicios por el uso del automóvil
(÷)	<u>12</u>
(=)	Ingreso mensual en servicios por el uso del automóvil
(+)	<u>Gastos de mantenimiento y reparación del automóvil efectuados en el mes de que se trate</u>
(=)	<u>Ingreso mensual en servicios por la asignación de automóviles a funcionarios públicos</u>

Cabe indicar que éste es el procedimiento que señala el artículo 94 de la LISR para determinar los ingresos en servicios por la asignación de automóviles a funcionarios públicos; sin embargo, en nuestra opinión, tales ingresos no deberían calcularse aplicando el 25% al saldo que estaría pendiente de deducir al inicio del ejercicio del monto original de la inversión del automóvil no deducible de haberse deducido tal monto; deberían calcularse aplicando el 25% al monto original de la inversión del automóvil no deducible; esto, durante el tiempo en que se hubiera deducido fiscalmente, es decir, cuatro ejercicios. Además, el ingreso mensual en servicios por el uso del automóvil debería actualizarse en la misma forma en que se actualiza la depreciación de un automóvil.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ingreso gravable en servicios correspondiente a julio de 2022, de un funcionario público de la Federación, por la asignación de un automóvil.

DATOS

□ Monto original de la inversión del automóvil	\$225,000
□ Monto original de la inversión del automóvil deducible en el ejercicio de 2021	\$175,000
□ Monto original de la inversión del automóvil no deducible (\$225,000 – \$175,000)	\$50,000
□ Fecha de adquisición del automóvil	enero de 2021
□ Depreciación acumulada del monto original de la inversión del automóvil no deducible al cierre del ejercicio de 2021, de haberse deducido tal monto desde el año en que se adquirió ($\$50,000 \times 25\% \div 12 \times 11$ meses completos de uso)	\$11,458
□ Gastos de mantenimiento y reparación del automóvil efectuados en julio de 2022	\$3,958

DESARROLLO

10. Determinación del ingreso gravable en servicios correspondiente a julio de 2022, de un funcionario público de la Federación, por la asignación de un automóvil.

Monto original de la inversión del automóvil	\$225,000
(–) Monto original de la inversión del automóvil deducible	<u>175,000</u>
(=) Monto original de la inversión del automóvil no deducible	50,000
(–) Depreciación acumulada del monto original de la inversión del automóvil no deducible al cierre del ejercicio de 2021, de haberse deducido tal monto desde el año en que se adquirió	<u>11,458</u>
(=) Saldo que estaría pendiente de deducir al inicio del ejercicio de 2021 del monto original de la inversión del automóvil no deducible de haberse deducido tal monto	38,542
(x) Por ciento de depreciación anual	<u>25%</u>
(=) Ingreso anual en servicios por el uso del automóvil	9,635
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Ingreso mensual en servicios por el uso del automóvil	803
(+) Gastos de mantenimiento y reparación del automóvil efectuados en julio de 2022	<u>3,958</u>
(=) Ingreso mensual en servicios por la asignación de automóviles a funcionarios públicos	<u><u>\$4,761</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra la manera de determinar el ingreso mensual en servicios por la asignación de automóviles a funcionarios públicos.

REFERENCIA

Mecánica para determinar el ISR a retener a las personas que obtienen ingresos asimilables a salarios

Según el artículo 96 de la LISR, para determinar el ISR por retener a las personas que obtienen ingresos asimilables a salarios se sigue la misma mecánica que para salarios, pero con las variantes siguientes:

1. Las personas que obtengan ingresos que se asimilan a salarios no tendrán derecho al subsidio para el empleo.

No obstante lo anterior, los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, así como los miembros de las fuerzas armadas sí tendrán derecho al subsidio para el empleo por las remuneraciones y demás prestaciones que obtengan.

2. En el caso de honorarios a miembros de consejos, administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero del ISR no podrá ser inferior a la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior (35% para 2021) que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la LISR sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso se aplicará la mecánica para determinar el ISR por el pago de salarios.

Para calcular el ISR de los asimilables a salarios se deberá aplicar el procedimiento siguiente:

10. Determinación del impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Base gravable (rendimientos, anticipos, honorarios o ingresos por actividades empresariales, deduciendo de tales conceptos, en su caso, el impuesto local a los ingresos asimilados a salarios)

- | | | |
|-----|---|-------|
| (-) | Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR | _____ |
| (=) | Excedente sobre el límite inferior | _____ |
| (x) | Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior | _____ |
| (=) | Impuesto marginal | _____ |
| (+) | Cuota fija | _____ |
| (=) | Impuesto por retener | ===== |

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR por retener en junio de 2022 por la entrega de un anticipo a un integrante de una sociedad civil.

DATOS

□ Importe del anticipo	\$17,000.00
------------------------	-------------

DESARROLLO

10. Determinación del ISR por retener en junio de 2022.

Base gravable (importe del anticipo menos el impuesto local a los ingresos asimilados a salarios, retenido en junio de 2022)	\$17,000.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	13,381.48
(=) Excedente sobre el límite inferior	3,618.52
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	21.36%
(=) Impuesto marginal	772.92
(+) Cuota fija	1,417.12
(=) ISR por retener en junio de 2022	<u>\$2,190.04</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar la retención mensual del ISR, a cargo de las personas que perciben ingresos asimilables a salarios.

REFERENCIA

Artículos 94 y 96.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR por retener en junio de 2021 por el pago de honorarios a un integrante del consejo directivo.

DATOS

□ Importe de los honorarios	\$55,000
□ El integrante del consejo directivo sólo percibe ingresos por concepto de honorarios	
□ Impuesto local a los ingresos asimilados a salarios, retenido en junio de 2022	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR según el procedimiento que señala el quinto párrafo del artículo 96 de la LISR.

Importe de los honorarios	\$55,000
(-) Impuesto local a los ingresos asimilados a salarios, retenido en junio de 2022	<u>0</u>
(=) Base gravable de junio de 2022	55,000
(x) Tasa de retención	<u>35%</u>
(=) ISR según el procedimiento del quinto párrafo del artículo 96, LISR	<u>\$19,250</u>

2o. Determinación del ISR según el procedimiento que indica el segundo párrafo del artículo 96 de la LISR.

Base gravable de junio de 2022	\$55,000.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>42,537.59</u>
(=) Excedente sobre el límite inferior	12,462.41
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	<u>30%</u>
(=) Impuesto marginal	3,738.72
(+) Cuota fija	<u>7,980.73</u>
(=) Impuesto según el procedimiento del segundo párrafo del artículo 96, LISR	<u>\$11,719.45</u>

3o. Comparación del ISR según el procedimiento que indica el quinto párrafo del artículo 96 de la LISR contra el procedimiento que señala el segundo párrafo del artículo 96 de la misma Ley.

<i>ISR según el procedimiento del quinto párrafo del artículo 96, LISR</i>	<i>Mayor que</i>	<i>ISR según el procedimiento que señala el segundo párrafo del artículo 96, LISR</i>
\$19,250.00	>	\$11,719.45

4o. Determinación del ISR por retener en junio de 2022 por el pago de honorarios al integrante del consejo directivo.

ISR por retener	<u>\$19,250.00</u>
-----------------	--------------------

COMENTARIOS

Con respecto a este caso práctico, consideramos necesario destacar lo siguiente:

1. Cuando el retenedor pague honorarios a administradores, comisarios, gerentes generales, integrantes de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, y estas personas sólo perciban ingresos por concepto de honorarios, se deberá aplicar el procedimiento de retención que prevé el artículo 96 de la LISR, y si el ISR obtenido es inferior al 35% del ingreso, la retención será del 35% de la percepción; por el contrario, si es mayor, se retendrá la cantidad que resulte y no el 35% de la percepción.
2. En caso de que el integrante del consejo directivo además de percibir ingresos por honorarios, mantenga relación laboral con el retenedor y obtenga ingresos por salarios, se acumularán las dos percepciones y el ISR por retener será el que resulte de aplicar el procedimiento que señala el segundo párrafo del artículo 96 de la LISR, es decir, la determinación del ISR se efectuará como si se tratara de un trabajador que presta servicios personales subordinados.

En este supuesto ya no importa si la retención es mayor o menor que el 35% del monto de los honorarios.

REFERENCIA

Artículos 94 y 96.

Mecánica para determinar la retención del ISR por pagos de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones

El artículo 96 de la LISR menciona que los empleadores que hagan pagos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, efectuarán la retención del ISR conforme a la mecánica siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{Ingreso total por concepto de primas de antigüedad,} \\ & \text{retiro, indemnización u otros pagos por separación} \\ (-) & \text{ Exención equivalente a 90 veces el valor diario de la UMA por cada} \\ & \text{año de servicios} \\ (=) & \text{ Ingreso gravado por concepto de primas de antigüedad,} \\ & \text{retiro, indemnización u otros pagos por separación (cuando} \\ & \text{el resultado sea positivo)} \\ (x) & \text{ Por ciento que representa el ISR correspondiente al último} \\ & \text{sueldo mensual ordinario respecto de dicho sueldo} \\ (=) & \text{ ISR que el empleador deberá retener} \end{aligned}$$

En relación con esta mecánica, es necesario hacer las aclaraciones siguientes:

1. El por ciento que representa el ISR correspondiente al último sueldo mensual ordinario respecto de dicho sueldo, se determina de la manera siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{ISR resultante de aplicar al último sueldo mensual} \\ & \text{ordinario la tarifa del artículo 96 de la LISR y la tabla} \\ & \text{del subsidio para el empleo} \\ (\div) & \text{ Último sueldo mensual ordinario} \\ (=) & \text{ Proporción que representa el ISR del último sueldo} \\ & \text{mensual ordinario respecto de dicho sueldo} \\ (x) & \text{ Cien} \\ (=) & \text{ Por ciento que representa el ISR del último sueldo} \\ & \text{mensual ordinario respecto de dicho sueldo} \end{aligned}$$

Es importante mencionar que cuando los ingresos por primas de antigüedad, retiro, indemnización u otros pagos por separación, no excedan el último sueldo mensual ordinario, para efectos de determinar la retención del ISR, no se deberá seguir la mecánica de referencia, sino que se deberá aplicar a dichos ingresos gravados, únicamente la tarifa del artículo 96 de la LISR.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la retención del ISR que deberá realizar un empleador que pagó una indemnización por el término de una relación laboral.

DATOS

□ Tiempo laborado	3 años con 5 meses
□ Valor diario de la UMA	\$89.62
□ 90 veces el valor diario de la UMA (\$89.62 x 90)	\$8,065.80
□ Último sueldo mensual ordinario	\$5,800.00
□ Ingresos por indemnización	\$30,700.00
□ Fecha en la que concluye la relación laboral	30 de junio de 2022

DESARROLLO

1o. Determinación del monto exento de la indemnización.

90 veces el valor diario de la UMA	\$8,065.80
(x) Años laborados	<u>3</u>
(=) Monto exento de la indemnización	<u><u>\$24,197.40</u></u>

2o. Determinación del monto gravado de la indemnización.

Ingresos por indemnización	\$30,700.00
(-) Monto exento de la indemnización	<u>24,197.40</u>
(=) Ingreso gravado por indemnización	<u><u>\$6,502.60</u></u>

3o. Determinación del ISR correspondiente al último sueldo mensual ordinario.

a) Determinación del impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021).

Último sueldo mensual ordinario	\$5,800.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR	<u>5,470.93</u>
(=) Excedente sobre el límite inferior	329.07
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	<u>10.88%</u>
(=) Impuesto marginal	35.80
(+) Cuota fija	<u>321.26</u>
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR	<u><u>\$357.06</u></u>

b) Determinación del subsidio para el empleo.

Último sueldo mensual ordinario	\$5,800.00
(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo	<u>↓</u>
(=) Subsidio para el empleo	<u><u>\$294.63</u></u>

4o. Determinación del ISR correspondiente al último sueldo mensual ordinario.

Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR	\$357.06
(-) Subsidio para el empleo	<u>294.63</u>
(=) ISR correspondiente al último sueldo mensual ordinario	<u>\$62.43</u>

50. Determinación de la tasa aplicable para el cálculo de la retención correspondiente a la indemnización.

ISR correspondiente al último sueldo mensual ordinario	\$62.43
(÷) Último sueldo mensual ordinario	<u>5,800.00</u>
(=) Proporción que representa el ISR del último sueldo mensual ordinario respecto de dicho sueldo	0.0108
(x) Cien	<u>100</u>
(=) Por ciento que representa el ISR del último sueldo mensual ordinario respecto de dicho sueldo	<u>1.08%</u>

60. Determinación del ISR por retener por el pago de la indemnización.

Ingreso gravado por indemnización	\$8,065.80
(x) Por ciento que representa el ISR del último sueldo mensual ordinario respecto de dicho sueldo	<u>1.08%</u>
(=) ISR por retener por el pago de la indemnización	<u>\$87.11</u>

COMENTARIOS

Se muestra la forma de determinar la retención del ISR por pagos de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación.

REFERENCIA

Artículos 93, fracción XIII y 96.

Mecánica para determinar el ISR sobre ingresos en servicios

De acuerdo con el artículo 96 de la LISR, la mecánica que deberá seguir la Federación, las entidades federativas y los municipios para determinar el ISR sobre ingresos en servicios, derivado de la asignación que hagan a sus funcionarios de automóviles que no reúnan los requisitos previstos en la fracción II del artículo 36 de la misma Ley, es la siguiente:

1o. Determinación de la base gravable.

Remuneraciones y demás prestaciones gravadas,
obtenidas por los funcionarios de la Federación,
las entidades federativas y los municipios en el
mes de que se trate

(+) Ingreso mensual en servicios por la asignación
de automóviles a funcionarios públicos

(=) Base gravable

2o. Determinación del ISR antes del subsidio para el empleo.

Base gravable

(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR

(=) Excedente del límite inferior

(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior

(=) Impuesto marginal

(+) Cuota fija

(=) ISR antes del subsidio para el empleo

3o. Determinación del subsidio para el empleo.

Base gravable

(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo

(=) Subsidio para el empleo

4o. Determinación del ISR a retener o del subsidio para el empleo por entregar.

ISR antes del subsidio para el empleo

(-) Subsidio para el empleo

(=) ISR a retener o subsidio para el empleo por entregar

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del ISR que deberá retener la Federación en junio de 2022 a un funcionario al que le asignó un automóvil que no reúne los requisitos previstos en la fracción II del artículo 36 de la LISR.

DATOS

❑ Valor total del automóvil (incluyendo IVA, ISAN, impuestos aduanales; sin disminuir descuentos, rebajas o bonificaciones)	\$672,800.00
❑ Monto original de la inversión del automóvil	\$580,000.00
❑ Fecha de adquisición del automóvil	diciembre de 2021
❑ Monto original de la inversión del automóvil deducible en el ejercicio de 2021	\$175,000.00
❑ Monto original de la inversión del automóvil no deducible (580,000.00 – \$175,000.00)	\$405,000.00
❑ Depreciación acumulada del monto original de la inversión del automóvil no deducible al cierre del ejercicio inmediato anterior, de haberse deducido tal monto desde el año en que se adquirió el automóvil	\$0.00
❑ Saldo que estaría pendiente de deducir al inicio del ejercicio del monto original de la inversión del automóvil no deducible de haberse deducido tal monto	\$405,000.00
❑ Por ciento máximo de deducción para automóviles	25%
❑ Gastos de mantenimiento y reparación del automóvil, efectuados en junio de 2022	\$0.00
❑ Remuneraciones y demás prestaciones gravadas, obtenidas de la Federación en junio de 2022	\$29,800.00

DESARROLLO

10. Determinación del ingreso mensual en servicios de junio de 2022 por la asignación del automóvil.

Monto original de la inversión del automóvil	\$580,000.00
(-) Monto original de la inversión del automóvil deducible en el ejercicio de 2021	<u>175,000.00</u>
(=) Monto original de la inversión del automóvil no deducible	405,000.00
(-) Depreciación acumulada del monto original de la inversión del automóvil no deducible al cierre del ejercicio inmediato anterior, de haberse deducido tal monto desde el año en que se adquirió el automóvil	<u>0.00</u>
(=) Saldo que estaría pendiente de deducir al inicio del ejercicio del monto original de la inversión del automóvil no deducible de haberse deducido tal monto	405,000.00
(x) Por ciento	<u>25%</u>
(=) Ingreso anual en servicios por el uso del automóvil	101,250.00
(÷) Doce	<u>12</u>
(=) Ingreso mensual en servicios por el uso del automóvil	8,437.00
(+) Gastos de mantenimiento y reparación del automóvil efectuados en junio de 2022	<u>0.00</u>
(=) Ingreso mensual en servicios de junio de 2022 por la asignación del automóvil	<u><u>\$8,437.00</u></u>

2o. Determinación de la base gravable de junio de 2022.

Remuneraciones y demás prestaciones gravadas, obtenidas de la Federación en junio de 2022	\$29,800.00
(+) Ingreso mensual en servicios de junio de 2022 por la asignación del automóvil	<u>8,437.00</u>
(=) Base gravable de junio de 2022	<u><u>\$38,237.00</u></u>

3o. Determinación del ISR antes del subsidio para el empleo.

Base gravable de junio de 2022	\$38,237.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>26,988.51</u>
(=) Excedente del límite inferior	11,248.49
(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior	<u>23.52%</u>
(=) Impuesto marginal	2,645.64
(+) Cuota fija	<u>4,323.58</u>
(=) ISR antes del subsidio para el empleo	<u><u>\$6,969.22</u></u>

4o. Determinación del subsidio para el empleo.

Base gravable de junio de 2022	\$38,237.00
(↓) Aplicación de la tabla del subsidio para el empleo	<u>↓</u>
(=) Subsidio para el empleo	<u><u>\$0.00</u></u>

5o. Determinación del ISR a retener o del subsidio para el empleo por entregar en junio de 2022.

ISR antes del subsidio para el empleo	\$6,969.22
(-) Subsidio para el empleo mensual	<u>0.00</u>
(=) ISR a retener en junio de 2022	<u><u>\$6,969.22</u></u>

COMENTARIOS

En nuestra opinión, las remuneraciones y demás prestaciones que perciben los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios no deben asimilarse a salarios, ya que son verdaderos salarios, razón por la cual se les debe efectuar la retención del ISR aplicando la mecánica antes descrita.

REFERENCIA

Artículos 94 y 96 de la LISR y décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

Opción de retener el ISR por pagos de aguinaldo, PTU, primas dominicales y vacacionales

Según el artículo 174 del RISR, los empleadores que efectúen pagos por concepto de aguinaldo, PTU, primas dominicales y vacacionales, podrán optar por retener el ISR que corresponda a tales remuneraciones conforme al procedimiento siguiente:

1o. Determinación del ISR de la remuneración mensual (aguinaldo, PTU, prima dominical o prima vacacional).

$$\begin{aligned} & \text{Remuneración total gravada (aguinaldo, PTU,} \\ & \text{prima dominical o prima vacacional)} \\ (\div) & \underline{365} \\ (=) & \text{Remuneración diaria (aguinaldo, PTU,} \\ & \text{prima dominical o prima vacacional)} \\ (x) & \underline{30.4} \\ (=) & \text{Remuneración mensual (aguinaldo, PTU,} \\ & \text{prima dominical o prima vacacional)} \\ (+) & \text{Ingreso mensual ordinario por salarios del} \\ & \text{mes de que se trate} \\ (=) & \text{Base del ISR} \\ (\downarrow) & \text{Aplicación de la tarifa del artículo 96, LISR} \\ (=) & \text{ISR según la tarifa del artículo 96, LISR} \\ (-) & \text{ISR correspondiente al ingreso mensual} \\ & \text{ordinario por salarios del mes que se trate} \\ (=) & \underline{\underline{\text{ISR de la remuneración mensual total gravada} \\ & \text{(aguinaldo, PTU, prima dominical o prima vacacional)}}} \end{aligned}$$

2o. Determinación de la tasa por aplicar.

$$\begin{aligned} & \text{ISR de la remuneración mensual (aguinaldo,} \\ & \text{PTU, prima dominical o prima vacacional)} \\ (\div) & \text{Remuneración mensual (aguinaldo, PTU,} \\ & \text{prima dominical o prima vacacional)} \\ (=) & \text{Cociente} \\ (x) & \underline{\text{Cien}} \\ (=) & \underline{\underline{\text{Tasa aplicable a la remuneración total gravada (aguinaldo,} \\ & \text{PTU, prima dominical o prima vacacional)}}} \end{aligned}$$

3o. Determinación del ISR por retener por el pago de la remuneración, según el artículo 174 del RISR.

$$\begin{aligned} & \text{Remuneración total gravada (aguinaldo, PTU,} \\ & \text{prima dominical o prima vacacional)} \\ (x) & \text{Tasa aplicable a la remuneración total gravada} \\ & \text{(aguinaldo, PTU, prima dominical o prima vacacional)} \\ (=) & \underline{\underline{\text{ISR por retener por el pago de la remuneración} \\ & \text{(aguinaldo, PTU, prima dominical o prima vacacional)}}} \end{aligned}$$

Con la finalidad de que el empleador evalúe qué mecánica le conviene aplicar para determinar la retención del ISR que debe efectuar a sus trabajadores por el pago de aguinaldo, PTU, primas dominicales y vacacionales, a continuación presentamos un caso práctico en el que se determina el ISR por el pago de PTU, siguiendo la mecánica establecida tanto en el artículo 96 de la LISR como en el artículo 174 del RISR.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Cálculo del ISR que un empleador deberá retener a uno de sus trabajadores en mayo de 2022 por concepto de PTU, siguiendo las mecánicas establecidas en la LISR y en el RISR.

DATOS

□ Valor diario de la UMA vigente a la fecha de pago de la PTU	\$89.62
□ Importe exento de PTU (15 x \$89.62)	\$1,344.30
□ PTU otorgada al trabajador	\$9,700.00
□ Salario mensual ordinario del trabajador	\$7,000.00

DESARROLLO

1o. Determinación de la PTU gravada.

PTU otorgada al trabajador	\$9,700.00
(-) PTU exenta	<u>1,344.30</u>
(=) PTU gravada	<u><u>\$8,355.70</u></u>

2o. Cálculo del ISR con base en la mecánica general del artículo 96 de la LISR.

a) Determinación del importe total gravado en mayo de 2022.

Importe gravado por concepto de PTU	\$8,355.70
(+) Salario mensual ordinario	<u>7,000.00</u>
(=) Importe total gravado en mayo de 2022	<u><u>\$15,355.70</u></u>

b) Cálculo del ISR sobre el importe total gravado en el mes.

Total gravado en el mes	\$15,355.70
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la LISR y la tabla del subsidio para el empleo (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>↓</u>
(=) ISR del total gravado en el mes	<u><u>\$1,838.81</u></u>

c) Cálculo del ISR sobre el salario mensual ordinario.

Salario mensual ordinario	\$7,000.00
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la LISR y la tabla del subsidio para el empleo (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>↓</u>
(=) ISR del salario mensual ordinario	<u><u>\$487.62</u></u>

3o. Determinación del ISR correspondiente al pago de la PTU.

ISR del total gravado en el mes	\$1,838.81
(-) ISR del salario mensual ordinario	<u>487.62</u>
(=) ISR correspondiente al pago de la PTU	<u><u>\$1,351.19</u></u>

4o. Cálculo del ISR con base en la opción del artículo 174 del RISR.

a) Determinación de la parte mensual de PTU.

Importe gravado por concepto de PTU	\$8,355.70
(÷) Número de días del año	365
(=) Parte diaria de la PTU	22.89
(x) Número de días promedio del mes	30.4
(=) Parte mensual de PTU	\$695.85

b) Obtención del importe de la percepción mensual promedio.

Salario mensual ordinario	\$7,000.00
(+) Parte mensual de PTU	695.85
(=) Percepción mensual promedio	\$7,695.85

c) Determinación del ISR de la percepción mensual promedio.

Percepción mensual promedio	\$7,695.85
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la LISR y la tabla del subsidio para el empleo (conforme a la tarifa vigente en 2021)	↓
(=) ISR de la percepción mensual promedio	\$563.33

d) Determinación del ISR sobre el salario mensual ordinario.

Salario mensual ordinario	\$7,000.00
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la LISR y la tabla del subsidio para el empleo (conforme a la tarifa vigente en 2021)	↓
(=) ISR del salario mensual ordinario	\$487.62

50. Cálculo del ISR correspondiente a la parte mensual de la PTU.

ISR de la percepción mensual promedio	\$563.33
(-) ISR del sueldo mensual ordinario	487.62
(=) ISR correspondiente a la parte mensual de la PTU	\$75.71

60. Determinación de la tasa aplicable a la PTU.

ISR correspondiente a la parte mensual de la PTU	\$75.71
(÷) Parte mensual de PTU	695.85
(=) Cociente	0.1088
(x) Cien	100
(=) Tasa aplicable a la PTU	10.88%

70. Obtención del ISR por el pago de PTU.

Importe gravado por concepto de PTU	\$8,355.70
(x) Tasa aplicable a la PTU	10.88%
(=) ISR por el pago de PTU	\$909.10

COMENTARIOS

Según se observa en este caso práctico, la mecánica señalada en el artículo 174 del RISR no conviene al trabajador, sin embargo, no siempre es así, por lo que es recomendable efectuar ambos cálculos para que no haya lugar a dudas.

Es de observarse que al utilizar la opción del artículo 174 del RISR, la tasa aplicable a la PTU deberá aplicarse al importe que se encuentre gravado por concepto de PTU, en razón de que sólo sobre dicha cantidad se tendrá que pagar el ISR, independientemente de que la fracción IV del artículo antes citado indique que: “IV. El impuesto a retener será el que resulte de aplicar a las remuneraciones a que se refiere este artículo, sin deducción alguna, la tasa a que se refiere la fracción siguiente, y”.

REFERENCIA

Artículos 96 de la LISR, 174 del RISR y décimo del Decreto que regula el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

CAPITULO II

ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES

Obligados a tributar en este régimen

Según el artículo 100 de la LISR, deben tributar en el régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para tal efecto, se consideran:

1. Actividades empresariales, las siguientes (artículos 100 de la LISR y 16 del CFF):

- a)** Las comerciales, que son las que, de conformidad con las leyes federales, tienen ese carácter y no están comprendidas en las actividades mencionadas en los incisos b) a f) siguientes.
- b)** Las industriales, entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- c)** Las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- d)** Las ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, los cuales no hayan sido objeto de transformación industrial.
- e)** Las de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- f)** Las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

2. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente, y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I del Título IV de la LISR, denominado “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”, tales como los que obtengan las personas siguientes:

- a)** Artistas.
- b)** Contadores.
- c)** Médicos.
- d)** Abogados.
- e)** Deportistas.
- f)** Toreros.
- g)** Arquitectos.
- h)** Dentistas.

También deben tributar en este régimen fiscal, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para efectos del párrafo anterior, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

Los contribuyentes que a continuación se citan, también deberán pagar sus impuestos, conforme a este régimen fiscal (artículo 101, fracciones V a VIII, de la LISR):

1. Los artistas que enajenen obras de arte hechas por ellos.

2. Los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores.
3. Los promotores de valores y de Afores.
4. Quienes obtengan ingresos por la explotación de una patente aduanal.
5. Los autores que directamente exploten sus obras.

Deducción de inversiones

Es conveniente señalar que se consideran inversiones, los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos (artículo 32 de la LISR).

Deducción de inversiones en varios ejercicios vía depreciación.

Véase el Capítulo VI del Título I de esta obra.

Determinación de los pagos provisionales

De acuerdo con el artículo 106 de la LISR, las personas físicas con actividades empresariales y profesionales efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del ISR del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

La base del pago provisional se determinará, conforme al procedimiento siguiente:

1o. Determinación de la base del pago provisional.

Total de ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago

- (-) Ingresos exentos, en su caso
- (=) Ingresos acumulables (gravados)
- (-) Deducciones autorizadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
- (-) PTU pagada en el ejercicio
- (-) Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido, actualizadas
- (=) Base del pago provisional (cuando el resultado sea positivo)

2o. Determinación del ISR a cargo del mes.

Base del pago provisional

- (-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR, elevada al número de meses que comprenda el pago provisional

- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior

- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija

- (=) ISR a cargo
- (-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad
- (-) ISR retenido por pago de intereses desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
- (-) Retenciones de 10% de ISR, efectuadas por personas morales desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago (sólo cuando se perciban ingresos por actividades profesionales)

- (=) ISR a cargo del mes (cuando el resultado sea positivo)

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Cálculo del pago provisional de febrero de 2022, de una persona física que tributa en el régimen de las actividades empresariales y profesionales.

DATOS

□ Total de ingresos acumulables (gravados) por actividades empresariales o profesionales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	\$92,800.00
□ Deducciones autorizadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	\$58,700.00
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022	\$0.00
□ Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido, actualizadas	\$0.00
□ Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad	\$2,000.00
□ ISR retenido por pago de intereses desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	\$400.00
□ Retenciones de 10% de ISR, efectuadas por personas morales desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	\$0.00

DESARROLLO

1o. Determinación de la base del pago provisional de febrero de 2022.

Total de ingresos acumulables (gravados) por actividades empresariales o profesionales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	\$92,800.00
(-) Deducciones autorizadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	58,700.00
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022	0.00
(-) Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido, actualizadas	0.00
(=) Base del pago provisional de febrero de 2022	<u>\$34,100.00</u>

2o. Determinación del ISR a cargo del mes.

Base del pago provisional de febrero de 2022	\$34,100.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR, correspondiente a febrero de 2022 (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>26,762.96</u>
(=) Excedente del límite inferior	7,337.04
(x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	<u>21.36%</u>
(=) Impuesto marginal	1,567.19
(+) Cuota fija	<u>2,834.24</u>
(=) ISR a cargo	4,401.34
(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad	2,000.00
(-) ISR retenido por pago de intereses desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	400.00
(-) Retenciones de 10% de ISR, efectuadas por personas morales desde el inicio del ejercicio y hasta el 28 de febrero de 2022	<u>0.00</u>
(=) ISR a cargo de febrero de 2022	<u><u>\$2,201.34</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar los pagos provisionales del ISR de las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales.

REFERENCIA

Artículos 96 y 106.

Determinación del impuesto anual

Según el artículo 150 de la LISR, los contribuyentes que pagan sus impuestos conforme al régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, deberán presentar en abril del año siguiente y ante las oficinas autorizadas, la declaración correspondiente al ejercicio inmediato anterior.

De acuerdo con los artículos 109 y 151 de la LISR, la base para calcular el impuesto del ejercicio se determinará conforme a lo siguiente:

10. Determinación de la base del ISR.

Total de ingresos obtenidos en el ejercicio por actividades empresariales o profesionales
(-) Ingresos exentos, en su caso
(=) Ingresos acumulables (gravados) (cuando el resultado sea positivo)
(-) Total de deducciones autorizadas efectuadas en el ejercicio
(=) Utilidad fiscal (cuando los ingresos acumulables (gravados) sean mayores que las deducciones autorizadas)
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022
(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas
(=) Utilidad gravable (cuando el resultado sea positivo)
(-) Deducciones personales (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades, ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)
(=) Base previa del ISR (cuando el resultado sea positivo)
(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas
(=) Base del ISR (cuando el resultado sea positivo)

A partir del ejercicio de 2017, en materia de deducciones personales de las personas físicas, destaca lo siguiente:

1. Podrán deducir los servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.
2. En relación con la deducción de los planes personales de retiro, cuando los referidos planes se contraten de manera colectiva, se tendrá que identificar a cada una de las personas que los integren, además de cumplir los requisitos que para tal efecto disponga el SAT. En todo caso, cada persona física estará sujeta al monto de la deducción que se precisa en la fracción V del artículo 151 de la LISR.

Por otra parte, considerando que la educación es parte fundamental para lograr los objetivos de desarrollo, modernización y progreso de nuestro país y que es necesario apoyar a las familias mexicanas que destinan una parte importante de su ingreso en la educación de sus hijos, el Ejecutivo Federal publicó en el DOF del 26 de diciembre de 2013 el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. El artículo 1.8 del citado Decreto otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos (colegiaturas).

Los sujetos que gozarán de este beneficio serán las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR.

El estímulo fiscal consiste en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la LISR (base del ISR del ejercicio), la cantidad que corresponda sin exceder los límites que más adelante se

indican, por los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a los tipos de educación que más adelante se mencionan.

Los tipos de educación que gozarán del beneficio fiscal de referencia son los siguientes:

1. Básico, el cual está compuesto por los niveles siguientes:

- a) Preescolar.
- b) Primaria.
- c) Secundaria.

2. Medio superior, el cual comprende:

- a) El nivel de bachillerato.
- b) Los demás niveles equivalentes al de bachillerato.
- c) La educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes.

Ambos tipos de educación son a los que se refiere la Ley General de Educación.

Según los artículos 1.8 y 1.9 del Decreto en cita, los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán cumplir los requisitos siguientes:

1. Deberán efectuarse por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o sus descendientes en línea recta, siempre que el cónyuge, concubino, ascendiente o descendiente de que se trate no perciba durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el valor anual de la UMA.

Para los efectos de lo dispuesto en este numeral, los adoptados se consideran como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

2. Que los pagos se realicen a instituciones educativas privadas que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.

Cabe mencionar que las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza (instituciones educativas), que cuentan con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, son las comprendidas en el Título III de la LISR, denominado “Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos”.

3. Que los pagos sean para cubrir únicamente los servicios correspondientes a la enseñanza del alumno, de acuerdo con los programas y planes de estudio que en los términos de la Ley General de Educación se hubiera autorizado para el nivel educativo de que se trate.

4. Comprobar, mediante documentación que reúna requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones educativas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, el estímulo únicamente será aplicable por la diferencia no recuperada.

Según el artículo 6.4 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, se releva de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo del CFF (aviso de acreditamiento de estímulos fiscales), tratándose del acreditamiento del importe de estímulos fiscales establecidos en los decretos emitidos por el Ejecutivo Federal, salvo cuando en forma expresa se establezca dicha obligación para un estímulo fiscal en particular.

El estímulo de referencia no será aplicable a los pagos siguientes:

- 1. Aquellos que no se destinen directamente a cubrir el costo de la educación del alumno.
- 2. Los que correspondan a cuotas de inscripción o reinscripción.

Tampoco será aplicable el estímulo de referencia cuando las personas mencionadas, reciban becas o cualquier otro apoyo económico público o privado para pagar los servicios de enseñanza (colegiaturas), hasta por el monto que cubran dichas becas o apoyos.

Las instituciones educativas deberán separar en el comprobante fiscal digital el monto que corresponda por concepto de enseñanza del alumno (colegiatura).

De acuerdo con el artículo 1.9 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán realizarse mediante cualquiera de los medios siguientes:

- 1. Cheque nominativo del contribuyente.
- 2. Transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.
- 3. Tarjeta de crédito.
- 4. Tarjeta de débito.
- 5. Tarjeta de servicios.

Según el artículo 1.10 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, la cantidad que se podrá disminuir de la base gravable previa, no excederá, por cada una de las personas mencionadas, de los límites anuales de deducción que para cada nivel educativo corresponda, conforme a la tabla siguiente:

<i>Nivel educativo</i>	<i>Límite anual de deducción</i>
Preescolar	\$14,200
Primaria	\$12,900
Secundaria	\$19,900
Profesional técnico	\$17,100
Bachillerato o su equivalente	\$24,500

Cuando los contribuyentes realicen en un mismo ejercicio, por una misma persona, pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a dos niveles educativos distintos, el límite anual de deducción que se podrá disminuir, será el que corresponda al monto mayor de los dos niveles, independientemente de que se trate del nivel que concluyó o el que inició.

20. Determinación del ISR a cargo o a favor del ejercicio.

Base del ISR

- (-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR
- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija
- (=) Impuesto del ejercicio
- (-) Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio
- (-) ISR retenido por pago de intereses en el ejercicio
- (-) 10% retenido por personas morales en el ejercicio (sólo cuando se perciban ingresos por actividades profesionales)
- (=) ISR a cargo o a favor del ejercicio

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022 (enero a diciembre de 2022).

DATOS

□ Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio por actividades empresariales o profesionales	\$8'852,611.00
□ Deducciones autorizadas efectuadas en el ejercicio	\$7'289,867.00
□ PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	\$0.00
□ Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	\$0.00
□ Deducciones personales	\$17,600.00
□ Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	\$0.00
□ Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio	\$292,800.00
□ ISR retenido por pago de intereses en el ejercicio	\$0.00

DESARROLLO

1o. Determinación de la base del ISR.

Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio por actividades empresariales o profesionales	\$8'852,611.00
(-) Deducciones autorizadas efectuadas en el ejercicio	<u>7'289,867.00</u>
(=) Utilidad fiscal	1'562,744.00
(-) PTU generada en el ejercicio de 2021, pagada en el ejercicio de 2022	0.00
(-) Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, actualizadas	<u>0.00</u>
(=) Utilidad gravable	1'562,744.00
(-) Deducciones personales	<u>17,600.00</u>
(=) Base previa del ISR	1'545,144.00
(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	<u>0.00</u>
(=) Base del ISR	<u><u>\$1'545,144.00</u></u>

2o. Determinación del impuesto del ejercicio.

Base del ISR	\$1'545,144.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	1'299,380.05
(=) Excedente del límite inferior	245,763.95
(x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	34%
(=) Impuesto marginal	83,559.74
(+) Cuota fija	338,944.34
(=) Impuesto del ejercicio	422,504.08
(-) Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio	292,800.00
(-) ISR retenido por pago de intereses en el ejercicio	0.00
(=) ISR a cargo del ejercicio de 2022 (enero a diciembre)	<u>\$129,704.08</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el impuesto del ejercicio a cargo de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Por otra parte, el Ejecutivo Federal publicó en el DOF del 26 de diciembre de 2013 el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. El artículo 1.8 del citado Decreto otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos (colegiaturas). Los sujetos que gozarán de este beneficio serán las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR.

El estímulo fiscal consiste en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la LISR (base del ISR del ejercicio), la cantidad que corresponda sin exceder los límites que se indican en el mencionado Decreto, por los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a los siguientes tipos de educación:

1. Básico, el cual está compuesto por los niveles siguientes:

- a) Preescolar.
- b) Primaria.
- c) Secundaria.

2. Medio superior, el cual comprende:

- a) El nivel de bachillerato.
- b) Los demás niveles equivalentes al de bachillerato.
- c) La educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes.

Ambos tipos de educación son a los que se refiere la Ley General de Educación.

Los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán cumplir ciertos requisitos.

REFERENCIA

Artículos 109 y 152.

Pérdidas fiscales

El artículo 109 de la LISR establece que el contribuyente obtendrá una pérdida fiscal cuando el resultado de la operación que a continuación se indica sea negativo.

	Ingresos totales del ejercicio
(-)	<u>Ingresos exentos, en su caso</u>
(=)	<u>Ingresos acumulables (gravados) (cuando el resultado sea positivo)</u>
(-)	<u>Deducciones autorizadas del ejercicio</u>
(=)	<u>Pérdida fiscal (cuando los ingresos acumulables o gravados sean menores a las deducciones autorizadas)</u>
(+)	<u>PTU pagada en el ejercicio</u>
(=)	<u><u>Pérdida fiscal adicionada</u></u>

Con respecto a las pérdidas fiscales conviene señalar lo siguiente:

1. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los 10 ejercicios siguientes, hasta agotarla.
2. El monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio se actualizará, conforme a lo siguiente:

Primera actualización:

	INPC del último mes del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal
(÷)	<u>INPC del primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal</u>
(=)	<u><u>Factor de actualización</u></u>

Cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Segunda actualización:

	INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará
(÷)	<u>INPC del mes en que se actualizó por última vez</u>
(=)	<u><u>Factor de actualización</u></u>

3. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo posteriormente hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.
4. El derecho de disminuir pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, ni como consecuencia de la enajenación del negocio. En caso de que se realicen actividades empresariales, sólo por causa de muerte podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios que continúen realizando las actividades empresariales de las que se derivó la pérdida.
5. Las pérdidas fiscales que obtengan los contribuyentes por la realización de actividades empresariales o profesionales, sólo podrán ser disminuidas de la utilidad fiscal derivada de esas actividades.

CASO 1
PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

- No se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio de 2022	\$55,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$80,000
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio de 2022	\$55,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	<u>80,000</u>
(=) Pérdida fiscal	(25,000)
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022	<u>0</u>
(=) Pérdida fiscal total del ejercicio de 2022	<u><u>(\$25,000)</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener la pérdida fiscal del ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 109.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

- Se pagó PTU en el ejercicio.

DATOS

□ Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio de 2022	\$80,000
□ Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	\$128,500
□ PTU pagada en el ejercicio de 2022	\$1,500

DESARROLLO

1o. Determinación de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio de 2022	\$80,000
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio de 2022	<u>128,500</u>
(=) Pérdida fiscal	(48,500)
(-) PTU pagada en el ejercicio de 2022	<u>1,500</u>
(=) Pérdida fiscal total del ejercicio de 2022	<u><u>(\$50,000)</u></u>

COMENTARIOS

Como se observa, la variante de este caso en relación con el anterior, es que la persona física pagó PTU en el ejercicio de 2022, la cual incrementa el monto de la pérdida fiscal del mismo ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 109.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Actualización y amortización en ejercicios posteriores de la pérdida fiscal generada en 2022.

- Para efectos prácticos, no se considera la PTU pagada en el ejercicio para obtener la utilidad gravable del ejercicio.

DATOS

Ejercicio de 2022:

□ Pérdida fiscal pendiente de amortizar (véase el caso 2)	\$50,000
---	----------

Ejercicios de 2023 a 2025:

□ Utilidad fiscal del ejercicio 2023	\$14,000
□ Utilidad fiscal del ejercicio 2024	\$30,000
□ Utilidad fiscal del ejercicio 2025	\$15,000

Otros:

INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
INPC de junio de 2023 (supuesto)	120.913
INPC de junio de 2024 (supuesto)	124.566
INPC de junio de 2025 (supuesto)	125.997

DESARROLLO

1o. Actualización de la pérdida fiscal en el ejercicio en que ocurrió (2022).

a) Determinación del factor de actualización.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de julio de 2022	117.169
(=) Factor de actualización	<u>1.0156</u>

b) Actualización de la pérdida fiscal en el ejercicio en que ocurrió (2022).

Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, pendiente de amortizar	\$50,000
(x) Factor de actualización	<u>1.0156</u>
(=) Pérdida fiscal del ejercicio de 2022 pendiente de amortizar, actualizada	<u>\$50,780</u>

2o. Amortización de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2023.

a) Actualización de la pérdida fiscal de 2021 en el primer ejercicio en que se amortizará (2023).

- Determinación del factor de actualización.

INPC de junio de 2023	120.913
(÷) INPC de diciembre de 2022	118.997
(=) Factor de actualización	<u>1.0161</u>

- Actualización de la pérdida fiscal en el primer ejercicio en que se amortizará (2023).

Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a diciembre de 2022	\$50,780
(x) Factor de actualización	<u>1.0161</u>
(=) Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a junio de 2023	<u>\$51,598</u>

b) Amortización de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2023.

Utilidad fiscal del ejercicio 2023	\$14,000
(-) Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a junio de 2023	<u>14,000</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio de 2023	<u>\$0</u>

c) Determinación del remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Pérdida fiscal del ejercicio de 2022, actualizada a junio de 2023	\$51,598
(-) Monto amortizado en el ejercicio de 2023	<u>14,000</u>
(=) Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2023	<u>\$37,598</u>

30. Amortización del remanente de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2024.

a) Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el segundo ejercicio en que se amortizará (2024).

- Determinación del factor de actualización.

INPC de junio 2024	124.566
(÷) INPC de junio 2023	<u>120.913</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0302</u>

- Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el segundo ejercicio en que se amortizará (2024).

Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	\$37,598
(x) Factor de actualización	<u>1.0302</u>
(=) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2024	<u>\$38,734</u>

b) Amortización del remanente de la pérdida fiscal de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2024.

Utilidad fiscal del ejercicio 2024	\$30,000
(-) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2024	<u>30,000</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio de 2024	<u>\$0</u>

c) Determinación del remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022.

Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2024	\$38,734
(-) Monto amortizado en el ejercicio de 2024	<u>30,000</u>
(=) Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	<u>\$8,734</u>

40. Amortización del remanente de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2025.

a) Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el tercer ejercicio en que se amortizará (2025).

- Determinación del factor de actualización.

INPC de junio 2025	125.997
(÷) INPC de junio 2024	<u>124.566</u>
(=) Factor de actualización	<u>1.0115</u>

- Actualización del remanente de la pérdida fiscal de 2022 en el tercer ejercicio en que se amortizará (2025).

Remanente pendiente de amortizar en ejercicios posteriores, de la pérdida fiscal del ejercicio de 2022	\$8,734
(x) Factor de actualización	<u>1.0115</u>
(=) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2025	<u>\$8,834</u>

b) Amortización del remanente de la pérdida fiscal de 2022, en la utilidad del ejercicio de 2025.

Utilidad fiscal del ejercicio 2025	\$15,000
(-) Remanente de la pérdida fiscal de 2022, actualizada a junio de 2025	<u>8,834</u>
(=) Utilidad gravable del ejercicio de 2025	<u>\$6,166</u>

COMENTARIOS

Respecto de las pérdidas fiscales sufridas en el ejercicio de 2022, la actualización previa a la disminución de resultados abarca dos aspectos, como se aprecia en el presente caso, al seguir pasos sucesivos para su actualización en tanto no se agoten o caduquen y al contemplar el factor de actualización del periodo comprendido entre el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se sufran y el último mes del mismo ejercicio, siendo éste el primer cálculo del(os) sucesivo(s) que habrá que efectuar, pues a partir de dicho ajuste se actualizarán por el periodo comprendido entre el mes en que se hayan actualizado por última vez y el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicarán.

REFERENCIA

Artículo 109.

Determinación de la base de la PTU

En términos del artículo 109 de la LISR, las personas físicas con actividades empresariales y profesionales que tengan trabajadores a su servicio, determinarán la PTU, con base en lo siguiente:

	Ingresos totales obtenidos en el ejercicio de que se trate por la realización de actividades empresariales o profesionales
(-)	<u>Ingresos exentos, en su caso</u>
(=)	<u>Ingresos acumulables (gravados) (cuando el resultado sea positivo)</u>
(-)	<u>Cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos</u>
(=)	<u>Ingresos para efectos de la PTU</u>
(-)	<u>Deducciones autorizadas efectuadas en el ejercicio de que se trate</u>
(=)	<u>Renta gravable para PTU (cuando el resultado sea positivo)</u>
(x)	<u>Por ciento de PTU, 10%</u>
(=)	<u><u>PTU a trabajadores</u></u>

Se aplicará el factor de 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior; de lo contrario, se aplicará el factor de 0.47.

La utilidad fiscal se disminuye con la PTU pagada en el ejercicio, sin embargo, la renta gravable para la PTU del ejercicio de 2020 no se determinará considerando la disminución de la PTU pagada en este último ejercicio. Es decir, la disminución de la PTU que haga el contribuyente de su utilidad fiscal no puede afectar la utilidad base de reparto para el ejercicio siguiente, con el fin de que los trabajadores no se vean afectados, ya que de lo contrario se estaría disminuyendo la PTU pagada de la propia base para determinar el pago de dicha PTU para el ejercicio siguiente.

En caso de que el contribuyente obtenga ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales en el mismo ejercicio, determinará la renta gravable que le corresponda a cada una de las actividades en lo individual.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la PTU por repartir en el ejercicio de 2023, por una persona física que realiza actividades empresariales y obtuvo base gravable en 2022.

- Se aplicó el factor de 0.47 para determinar las cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, debido a que las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de 2022, no disminuyeron respecto de las otorgadas en el ejercicio de 2021.

DATOS

□ Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio de 2022 por la realización de actividades empresariales	\$400,000
□ Cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de dichos pagos	\$20,000
□ Deducciones autorizadas efectuadas en el ejercicio de 2022	\$225,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la PTU por repartir en el ejercicio de 2023.

Ingresos acumulables (gravados) obtenidos en el ejercicio de 2022 por la realización de actividades empresariales	\$400,000
(-) Cantidades no deducidas por concepto de pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, según sea el caso, al monto de dichos pagos	<u>20,000</u>
(=) Ingresos para efectos de la PTU	380,000
(-) Deducciones autorizadas efectuadas en el ejercicio de 2022	<u>225,000</u>
(=) Renta gravable para PTU	155,000
(x) Por ciento de PTU	<u>10%</u>
(=) PTU por repartir en el ejercicio de 2023	<u><u>\$15,500</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento que deben seguir las personas físicas que realizan actividades empresariales o prestan servicios profesionales y que cuentan con trabajadores, para determinar la PTU por repartir a estos del ejercicio de que se trate.

REFERENCIA

Artículo 109.

CAPITULO III REGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA

Quiénes pueden tributar en este régimen

A partir del 1o. de enero de 2022, se incluyó en la LISR el Régimen simplificado de confianza de personas físicas; al respecto, conforme al artículo 113-E de la citada ley podrán tributar en este régimen las siguientes personas físicas:

1. Las que lleven a cabo únicamente las actividades siguientes, siempre que la totalidad de sus ingresos propios de la actividad o las actividades señaladas que realicen, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$3'500,000:
 - a) Actividades empresariales.
 - b) Actividades profesionales.
 - c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
2. Los contribuyentes a que se refiere el punto 1 anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme al régimen simplificado de confianza, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán el límite de \$3'500,000. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de 12 meses, para determinar el monto referido se aplicará la fórmula siguiente:

Ingresos manifestados

$$\begin{array}{l} (\div) \text{ Número de días que comprende el periodo} \\ \hline (=) \text{ Resultado} \\ (x) \text{ 365 días} \\ \hline (=) \text{ Ingresos totales para comparar con los ingresos límite} \end{array}$$

Con respecto a este apartado, es importante observar lo siguiente:

1. Mediante disposición transitoria se destaca que los contribuyentes considerarán ingresos del ejercicio inmediato anterior los correspondientes al ejercicio fiscal 2019, cuando opten por tributar en el régimen simplificado de confianza.
2. Los contribuyentes también podrían aplicar en este régimen cuando además obtengan ingresos por salarios y por intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de \$3'500,000.

Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de \$900,000 efectivamente cobrados, no pagarán el ISR por los ingresos provenientes de dichas actividades. En caso de que los referidos ingresos excedan ese monto, a partir de la declaración mensual correspondiente se deberá pagar el impuesto conforme al régimen simplificado de confianza, en los términos que se determine mediante reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

Para efectos del párrafo anterior, se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras cuando el total de sus ingresos representan el 100% por estas actividades.

Quiénes no podrán tributar en este régimen

De acuerdo con el artículo 113-E de la LISR, no podrán aplicar el régimen en comento las personas físicas en los supuestos siguientes:

1. Sean socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos de la Ley del ISR.
2. Sean residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país
3. Cuenten con ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes
4. Perciban los ingresos a que se refieren las fracciones III (honorarios a consejeros, administradores y otros), IV (honorarios preponderantes), V (honorarios que se asimilan opcionalmente a salarios) y VI (actividades empresariales que se asimilan opcionalmente a salarios) del artículo 94 de la Ley del ISR.

Pagos mensuales

Según el artículo 113-E de la LISR, los contribuyentes calcularán y pagarán el impuesto en forma mensual a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Los contribuyentes determinarán los pagos mensuales considerando el total de los ingresos que perciban por las actividades correspondientes y estén amparados por los CFDI efectivamente cobrados, sin incluir el IVA, y sin aplicar deducción alguna, considerando la siguiente tabla:

TABLA MENSUAL	
<i>Monto de los ingresos amparados por comprobantes fiscales efectivamente cobrados, sin impuesto al valor agregado (pesos mensuales)</i>	<i>Tasa aplicable</i>
Hasta 25,000.00	1.00%
Hasta 50,000.00	1.10%
Hasta 83,333.33	1.50%
Hasta 208,333.33	2.00%
Hasta 3,500,000.00	2.50%

Por lo anterior, la determinación de los pagos mensuales es como sigue:

Totalidad de los ingresos obtenidos en el mes por las actividades correspondientes, amparados por CFDI efectivamente cobrados, sin incluir el IVA

- (x) Tasa aplicable conforme a la tabla mensual de la Ley del ISR
- (=) ISR causado en el mes
- (-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales
- (=) Pago mensual del ISR

Al respecto, el artículo 113-J de la LISR dispone que cuando los contribuyentes realicen actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, a personas morales, estas últimas deben retener, como pago mensual, el monto que resulte de aplicar la tasa de 1.25% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin considerar el IVA, debiendo proporcionar a los contribuyentes el comprobante fiscal en el que conste el monto del impuesto retenido, el cual se enterará por dicha persona moral a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

El impuesto retenido se considerará en el pago mensual que deban presentar las personas físicas.

CASO 1

Determinación del pago mensual del ISR de enero de 2022 de una persona física que realiza actividades empresariales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

- En el mes sí hubo cobros a personas morales.

DATOS

❑ Ingresos por actividades empresariales efectivamente cobrados en enero de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$85,000
❑ IVA cobrado	\$13,600
❑ Gastos efectivamente pagados en el mes	\$54,000
❑ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	\$1,000

DESARROLLO

1o. Determinación del pago mensual del ISR de enero de 2022.

Ingresos por actividades empresariales efectivamente cobrados en enero de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$85,000
(x) Tasa aplicable conforme a la tabla de la Ley del ISR	1.50%
(=) ISR causado en el mes	1,275
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	1,000
(=) Pago mensual de ISR	<u>\$275</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar los pagos mensuales de una persona física que realiza actividades empresariales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

Se recalca que los gastos efectivamente pagados por el contribuyente en el mes no se consideran en la determinación del pago mensual, pues la ley no permite aplicar deducciones en el RSC; asimismo, no se considera el IVA en la determinación del ISR.

Conviene señalar que cuando los contribuyentes realicen actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, a personas morales, estas últimas deben retener, como pago mensual, el monto que resulte de aplicar la mecánica señalada en la ley.

En este caso, la retención de ISR fue de \$1,000.00, pues se consideró que se cobraron a personas morales ingresos por \$80,000.00 ($\$80,000.00 \times 1.25\% = \$1,000.00$).

Es importante destacar que la mecánica será la misma para cada mes del ejercicio, pues la LISR no establece un procedimiento de acumulación de ingresos para determinar los pagos mensuales, es decir, sólo se consideran los ingresos cobrados cada mes y no los cobrados desde el 1o. de enero del año de que se trate y hasta el mes en que se determine el pago.

REFERENCIA

Artículo 113-E.

CASO 2

Determinación del pago mensual del ISR de junio de 2022 de una persona física que presta servicios profesionales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

- En el mes sí hubo cobros a personas morales.

DATOS

❑ Ingresos por servicios profesionales efectivamente cobrados en junio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$60,000
❑ IVA cobrado	\$9,600
❑ Gastos efectivamente pagados en el mes	\$23,000
❑ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	\$300

DESARROLLO

1o. Determinación del pago mensual del ISR de junio de 2022.

Ingresos por servicios profesionales efectivamente cobrados en junio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$60,000
(x) Tasa aplicable conforme a la tabla de la Ley del ISR	<u>1.10%</u>
(=) ISR causado en el mes	660
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	<u>300</u>
(=) Pago mensual de ISR	<u><u>\$360</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar los pagos mensuales de una persona física que presta servicios profesionales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

En este caso, la retención de ISR fue de \$300.00, pues se consideró que se cobraron a personas morales ingresos por \$24,000.00 ($\$24,000.00 \times 1.25\% = \$300.00$).

REFERENCIA

Artículo 113-E.

CASO 3

Determinación del pago mensual del ISR de noviembre de 2022 de una persona física que otorga en arrendamiento bienes inmuebles y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

- En el mes no hubo cobros a personas morales.

DATOS

□ Ingresos por el arrendamiento de inmuebles efectivamente cobrados en noviembre de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$250,000
□ IVA cobrado	\$40,000
□ Gastos efectivamente pagados en el mes	\$95,000
□ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	\$0

DESARROLLO

10. Determinación del pago mensual del ISR de noviembre de 2022.

Ingresos por el arrendamiento de inmuebles efectivamente cobrados en noviembre de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$250,000
(x) Tasa aplicable conforme a la tabla de la Ley del ISR	<u>2.00%</u>
(=) ISR causado en el mes	5,000
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	<u>0</u>
(=) Pago mensual de ISR	<u><u>\$5,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar los pagos mensuales de una persona física que otorga en arrendamiento bienes inmuebles y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

Se recalca que los gastos efectivamente pagados por el contribuyente en el mes no se consideran en la determinación del pago mensual, pues la ley no permite aplicar deducciones en el RSC; asimismo, no se considera el IVA en la determinación del ISR.

Conviene señalar que cuando los contribuyentes realicen actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, a personas morales, estas últimas deben retener, como pago mensual, el monto que resulte de aplicar la mecánica señalada en la ley.

En este caso, la retención de ISR fue de \$1,000.00, pues se consideró que se cobraron a personas morales ingresos por \$80,000.00 ($\$80,000.00 \times 1.25\% = \$1,000.00$).

Es importante destacar que la mecánica será la misma para cada mes del ejercicio, pues la LISR no establece un procedimiento de acumulación de ingresos para determinar los pagos mensuales, es decir, sólo se consideran los ingresos cobrados cada mes y no los cobrados desde el 1o. de enero del año de que se trate y hasta el mes en que se determine el pago.

REFERENCIA

Artículo 113-E.

ISR del ejercicio

Conforme al artículo 113-F de la LISR, los contribuyentes estarán obligados a presentar su declaración anual en abril del año siguiente al que corresponda la declaración, considerando el total de los ingresos que perciban por las actividades realizadas en el ejercicio y estén amparados por los CFDI efectivamente cobrados, sin incluir el IVA, y sin aplicar deducción alguna, de acuerdo con la siguiente tabla:

<i>TABLA ANUAL</i>	
<i>Monto de los ingresos amparados por comprobantes fiscales efectivamente cobrados, sin impuesto al valor agregado (pesos anuales)</i>	<i>Tasa aplicable</i>
Hasta 300,000.00	1.00%
Hasta 600,000.00	1.10%
Hasta 1,000,000.00	1.50%
Hasta 2,500,000.00	2.00%
Hasta 3,500,000.00	2.50%

Los contribuyentes podrán disminuir a la cantidad que resulte, el ISR pagado en las declaraciones mensuales y, en su caso, el que les retuvieron las personas morales.

Por lo anterior, el cálculo del ISR del ejercicio es como sigue:

Totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio por las actividades correspondientes, amparados por CFDI efectivamente cobrados, sin incluir el IVA

- (x) Tasa aplicable conforme a la tabla anual de la Ley del ISR
- (=) ISR causado en el ejercicio
- (-) Retenciones del ISR efectuadas en el ejercicio por personas morales
- (-) Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio
- (=) ISR por pagar en el ejercicio

CASO 1

Determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona física que realiza actividades empresariales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

DATOS

□ Ingresos por actividades empresariales efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$976,500
□ IVA cobrado	\$156,240
□ Gastos efectivamente pagados en el ejercicio	\$496,000
□ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	\$7,320
□ Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio	\$5,660

DESARROLLO

10. Determinación del ISR del ejercicio de 2022.

Ingresos por actividades empresariales efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$976,500
(x) Tasa aplicable conforme a la tabla de la Ley del ISR	<u>1.50%</u>
(=) ISR causado en el ejercicio	14,647
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	7,320
(=) Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio	<u>5,660</u>
(=) ISR por pagar en el ejercicio 2022	<u><u>\$1,667</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para la determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona física que realiza actividades empresariales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

En este caso, existe impuesto por pagar, lo que se explica en el caso de que por el importe de los ingresos cobrados por el contribuyente cada mes, la tasa de ISR no fue constante en el ejercicio y fue diferente a la de 1.50% en la que se ubicó en la determinación del impuesto anual.

REFERENCIA

Artículos 113-E y 113-F.

CASO 2

Determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona física que presta servicios profesionales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

DATOS

□ Ingresos por servicios profesionales efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$1'200,000
□ IVA cobrado	\$192,000
□ Gastos efectivamente pagados en el ejercicio	\$577,000
□ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	\$15,000
□ Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio	\$9,000

DESARROLLO

10. Determinación del ISR del ejercicio de 2022.

Ingresos por servicios profesionales efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$1'200,000
(x) Tasa aplicable conforme a la tabla de la Ley del ISR	2.00%
(=) ISR causado en el ejercicio	24,000
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	15,000
(=) Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio	9,000
(=) ISR por pagar en el ejercicio 2022	\$0

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para la determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona física que presta servicios profesionales y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

En este ejemplo, no existe impuesto a pagar en el ejercicio, lo que se explica en el caso de que por el importe de los ingresos cobrados por el contribuyente cada mes, la tasa de ISR fue constante en el ejercicio y no fue diferente a la de 2.00% en la que se ubicó en la determinación del impuesto anual.

REFERENCIA

Artículos 113-E y 113-F.

CASO 3

Determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona física que otorga en arrendamiento inmuebles y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

DATOS

□ Ingresos por el arrendamiento de inmuebles efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$96,000
□ IVA cobrado	\$0
□ Gastos efectivamente pagados en el ejercicio	\$16,000
□ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	\$0
□ Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio	\$960

DESARROLLO

10. Determinación del ISR del ejercicio de 2022.

Ingresos por el arrendamiento de inmuebles efectivamente cobrados en el ejercicio de 2022 amparados por CFDI, sin incluir el IVA	\$1'200,000
(x) Tasa aplicable conforme a la tabla de la Ley del ISR	1.00%
(=) ISR causado en el ejercicio	960
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales	0
(=) Pagos mensuales del ISR efectuados en el ejercicio	960
(=) ISR por pagar en el ejercicio 2022	\$0

En este ejemplo, la persona física otorga en arrendamiento inmuebles para casa-habitación únicamente a personas físicas, por lo que no hubo cobros de IVA ni retenciones de ISR.

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para la determinación del ISR del ejercicio de 2022 de una persona física que otorga en arrendamiento inmuebles y que tributa en el régimen simplificado de confianza.

En este ejemplo, no existe impuesto a pagar en el ejercicio, lo que se explica en el caso de que por el importe de los ingresos cobrados por el contribuyente cada mes, la tasa de ISR fue constante en el ejercicio y no fue diferente a la de 2.00% en la que se ubicó en la determinación del impuesto anual.

REFERENCIA

Artículos 113-E y 113-F.

Asimilación a la defraudación fiscal

Según el artículo 113-F de la LISR, se asimila a la defraudación fiscal, cuando los contribuyentes cancelen los CFDI, aun y cuando los receptores hayan dado efectos fiscales a los mismos.

Obligaciones de los contribuyentes

En términos del artículo 113-G de la LISR, los contribuyentes sujetos al régimen simplificado de confianza tendrán las obligaciones siguientes:

1. Solicitar su inscripción en el RFC y mantenerlo actualizado.
2. Contar con firma electrónica avanzada y buzón tributario activo.
3. Contar con CFDI por la totalidad de sus ingresos efectivamente cobrados.
4. Obtener y conservar CFDI que amparen sus gastos e inversiones.
5. Expedir y entregar a sus clientes CFDI por las operaciones que realicen con los mismos.
6. En el supuesto de que los adquirentes de los bienes, de los servicios o del uso o goce temporal de bienes, no soliciten el CFDI, los contribuyentes tendrían que expedir un comprobante global por las operaciones realizadas con el público en general conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita el SAT, mismo que sólo podría ser cancelado en el mes en que se emitió.
7. Si se trata de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes efectuarían las retenciones de ISR conforme a ley, y realizarían mensualmente, los días 17 del mes inmediato posterior, el entero por concepto del ISR de sus trabajadores.

Asimismo, el artículo 113-H de la LISR los contribuyentes deben que cumplir lo siguiente:

1. Encontrarse activos en el RFC.
2. En el caso de reanudación de actividades, que en el ejercicio inmediato anterior los ingresos amparados en CFDI no hayan excedido de \$3'500,000.
3. Encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
4. No encontrarse en el listado de contribuyentes publicados por el SAT por haber expedido CFDI apócrifos.

Supuestos en los que se dejará de tributar en el RSC

De acuerdo con los artículos 113-F, 113-G, fracción V, y 113-I, no serán aplicables las disposiciones del RSC a los contribuyentes que se ubiquen en los siguientes supuestos:

1. En el caso de que los ingresos excedan de \$3'500,000 en cualquier momento del año de tributación.
2. Se incumpla alguna de las obligaciones mencionadas en el régimen simplificado de confianza.
3. Se omitan tres o más pagos mensuales en un año calendario consecutivos o no, o bien, se omita presentar la declaración anual.
4. Cuando derivado de la información que conste en los expedientes, documentos, bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como los proporcionados por otras autoridades, o por terceros, la autoridad detecte que el contribuyente percibió ingresos sin emitir los comprobantes fiscales correspondientes.

En estos casos se dejará de tributar en el RSC y se tendrá que tributar en el régimen de las actividades empresariales y profesionales o en el régimen de los ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, según corresponda.

En el supuesto del punto 1 anterior, se pagará el impuesto en los regímenes mencionados en el párrafo anterior, a partir del mes siguiente a la fecha en que los ingresos excedan \$3'500,000. En su caso, las autoridades fiscales podrían asignar al contribuyente el régimen que le corresponda, sin que medie solicitud del contribuyente.

Por lo que se refiere al punto 3, conforme a disposición transitoria, se menciona que en 2022 no será aplicable a los contribuyentes que, estando obligados a presentar declaraciones mensuales, omitan hacerlo, siempre que cumplan con la presentación de la declaración anual, en la que calculen y paguen el ISR de todo el ejercicio.

Conviene señalar que en caso de que, transcurrido un ejercicio fiscal sin que el contribuyente emita comprobantes fiscales y éste no haya presentado pago mensual alguno, así como tampoco la declaración anual, la autoridad fiscal podrá suspenderlo en el RFC, respecto de las actividades a que se refiere el RSC, sin perjuicio del ejercicio de facultades de comprobación que lleve a cabo la autoridad, así como de la imposición de sanciones.

Cuando los contribuyentes dejen de tributar conforme al RSC, por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de este régimen. Si se trata de los contribuyentes que hayan excedido el monto de \$3'500,000, podrán volver a tributar en el RSC, siempre que los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior a aquél de que se trate no excedan de \$3'500,000 y hayan estado al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No aplicación de otros tratamientos fiscales

El artículo 113-I de la LISR dispone que los contribuyentes del régimen simplificado de confianza no podrán aplicar conjuntamente otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos.

PTU del ejercicio

Según el artículo 113-I de la LISR, se estipula que para los efectos de la PTU, en términos de esta Sección, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la CPEUM y los artículos 120 y 127, fracción III, de la LFT, será determinada por el contribuyente al disminuir de la totalidad de los ingresos del ejercicio efectivamente cobrados y amparados por los CFDI, que correspondan a las actividades por las que deba determinarse la utilidad, el importe de los pagos de servicios y la adquisición de bienes o del uso o goce temporal de bienes, efectivamente pagados en el mismo ejercicio y estrictamente indispensables para la realización de las actividades por las que se deba calcular la utilidad; así como los pagos que a su vez sean exentos para el trabajador en los términos del artículo 28, fracción XXX, de la LISR.

CAPITULO IV

INGRESOS POR LA ENAJENACION DE BIENES O LA PRESTACION DE SERVICIOS A TRAVES DE INTERNET, MEDIANTE PLATAFORMAS TECNOLOGICAS, APLICACIONES INFORMATICAS Y SIMILARES

Retención del impuesto

A partir del 1o. de junio de 2020, están obligados al pago del impuesto establecido en el régimen de los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, las personas físicas con actividades empresariales que realicen las actividades señaladas similares que presten los servicios a que se refiere la fracción II del artículo 18-B de la Ley del IVA, por los ingresos que generen a través de los citados medios por la realización de las actividades mencionadas, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos.

Los servicios mencionados en el artículo 18-B, fracción II, de la Ley del IVA son los siguientes:

1. La descarga o acceso a imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos, incluyendo los juegos de azar, así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas.

No aplicará este punto a la descarga o acceso a libros, periódicos y revistas electrónicos.

2. Los de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos.
3. Clubes en línea y páginas de citas.
4. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios.

El impuesto se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

La retención se efectuará sobre el total de los ingresos que efectivamente perciban las personas físicas por conducto de dichos medios, sin incluir el IVA; las tasas de retención serán las siguientes:

1. En el caso de prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes, la retención se hará por el 2.1%.
2. En la prestación de servicios de hospedaje, la retención se hará por el 4%.
3. En el caso de enajenación de bienes y prestación de servicios, la retención se hará por el 1%.

Esta retención tendrá el carácter de pago provisional; en algunos casos, las personas físicas podrán considerar como pagos definitivos las retenciones que les efectúen y, en este supuesto, tendrán que cumplir diversas obligaciones.

Por otra parte, cuando las personas físicas reciban una parte del pago de las contraprestaciones por la prestación de servicios o la enajenación de bienes directamente de los usuarios o los adquirentes de los mismos, y el total de sus ingresos, incluyendo los efectivamente percibidos por conducto de dichas plataformas, no excedan de \$300,000 anuales, podrán optar por pagar el ISR por esos ingresos recibidos directamente de los usuarios de los servicios o adquirentes de bienes, y se aplicarían las tasas de retención al total de los ingresos recibidos, incluyendo los efectivamente percibidos por conducto de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, además de acreditar el impuesto que en su caso les hubieran retenido. El impuesto que se pague en términos de este párrafo se considerará pago definitivo.

CASO 1

Retención del ISR a una persona física que enajena bienes a través de Internet, mediante una plataforma tecnológica, en junio de 2022.

PLANTEAMIENTO

Una persona moral que proporciona una plataforma tecnológica a través de Internet para que personas físicas presten el servicio de enajenación de bienes, desea determinar el monto de la retención del ISR por los pagos totales que le efectuó a una persona física en junio de 2022.

DATOS

□ Ingresos totales obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, en junio de 2022	\$31,720
□ IVA correspondiente a los ingresos	\$5,075
□ Tasa de retención del ISR	1%

DESARROLLO

1. Determinación de la retención del ISR.

Ingresos totales obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, en junio de 2022	\$31,720
(x) Tasa de retención del ISR	1%
(=) Retención del ISR en junio de 2022	<u>\$317</u>

COMENTARIO

A partir del 1o. de enero de 2020, se adicionó al capítulo II, “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, del título IV, de la Ley del ISR, la sección III, denominada “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares”, conforme a la cual tributarán las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que participen en la oferta y demanda de bienes y servicios proporcionados por terceros, por los ingresos que generen por conducto de dichos medios por la realización de las actividades mencionadas, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos. Por lo anterior, estos contribuyentes no podrán tributar en el RIF.

El impuesto se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

La retención se hará sobre el total de los ingresos que efectivamente perciban las personas físicas por conducto de tales medios, sin incluir el IVA. En el caso de enajenación de bienes, como se muestra en este caso práctico, y de prestación de servicios, la tasa de retención será del 1%.

Esta retención tendrá el carácter de pago provisional; en algunos casos, las personas físicas podrán considerar como pagos definitivos las retenciones que les efectúen y, en este supuesto, tendrán que cumplir diversas obligaciones.

FUNDAMENTO

Artículo 113-A.

CASO 2

Retención del ISR a una persona física que presta servicios de transporte terrestre de personas a través de Internet, mediante una plataforma tecnológica, en junio de 2022.

PLANTEAMIENTO

Una persona moral que proporciona una plataforma tecnológica a través de Internet para que personas físicas presten el servicio de transporte terrestre de pasajeros, desea determinar el monto de la retención del ISR por los pagos totales que le efectuó a una persona física en junio de 2022.

DATOS

□ Ingresos totales obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, en junio de 2022	\$19,200
□ IVA correspondiente a los ingresos	\$3,072
□ Tasa de retención del ISR	2.1%

DESARROLLO

1. Determinación de la retención del ISR.

Ingresos totales obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, en junio de 2022	\$19,200
(x) Tasa de retención del ISR	2.1%
(=) Retención del ISR en junio de 2022	<u>\$403</u>

COMENTARIO

Se precisó cómo determinar la retención del ISR de una persona física que presta servicios de transporte terrestre de personas a través de Internet, mediante una plataforma tecnológica, conforme al régimen “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares”.

En el supuesto de prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes, la tasa de retención será del 2.1%.

FUNDAMENTO

Artículo 113-A.

CASO 3

Retención del ISR a una persona física que presta servicios de hospedaje a través de Internet, mediante una plataforma tecnológica, en junio de 2022.

PLANTEAMIENTO

Una persona moral que proporciona una plataforma tecnológica a través de Internet para que personas físicas presten el servicio de hospedaje, desea determinar el monto de la retención del ISR por los pagos totales que le hizo a una persona física en junio de 2022.

DATOS

□ Ingresos totales obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, en junio de 2022	\$14,200
□ IVA correspondiente a los ingresos	\$2,272
□ Tasa de retención del ISR	4%

DESARROLLO

1. Determinación de la retención del ISR.

Ingresos totales obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, en junio de 2022	\$14,200
(x) Tasa de retención del ISR	<u>4%</u>
(=) Retención del ISR en junio de 2022	<u><u>\$568</u></u>

COMENTARIO

Se indicó cómo determinar la retención del ISR de una persona física que presta servicios de hospedaje a través de Internet, mediante una plataforma tecnológica, conforme al régimen “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares”.

En el caso de la prestación de servicios de hospedaje, la tasa de retención será del 4%.

FUNDAMENTO

Artículo 113-A.

CAPITULO V ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Aspectos generales

De acuerdo con el artículo 114 de la LISR, se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

1. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y, en general, por otorgar a título oneroso, el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.
2. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Deducción opcional sin comprobación (“deducción ciega”)

Según el artículo 115 de la LISR, los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, sin importar si se destinan o no a casa-habitación, podrán optar por deducir el 35% de los ingresos por arrendamiento (sin comprobación), en lugar de las deducciones que indica el artículo 115 de la misma Ley. Quienes ejerzan esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio, según corresponda.

Conforme al artículo 196 del RISR, esta opción se deberá ejercer por todos los inmuebles que se tengan en arrendamiento, incluso por aquellos en los que se tenga el carácter de copropietario, a más tardar en la fecha en que se presente la primera declaración provisional del ejercicio; una vez ejercida no podrá cambiarse en los pagos provisionales subsecuentes del mismo ejercicio, pudiendo variarse al momento de presentar la declaración anual.

Nota: Para los efectos del impuesto anual, véase el Capítulo XI de este Título.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del importe de las deducciones correspondientes al ejercicio de 2022, que puede realizar un contribuyente que otorga el arrendamiento de un bien inmueble destinado a oficinas y que optó por aplicar la deducción ciega.

DATOS

□ Ingresos por arrendamiento cobrados en el ejercicio de 2022	\$144,000
□ Impuesto predial pagado en el ejercicio de 2022	\$12,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la deducción sin comprobación del ejercicio de 2022.

Ingresos por arrendamiento cobrados en el ejercicio de 2022	\$144,000
(x) Por ciento de deducción ciega	<u>35%</u>
(=) Deducción sin comprobación del ejercicio de 2022	<u>\$50,400</u>

2o. Determinación del importe de las deducciones correspondientes al ejercicio de 2022.

Deducción sin comprobación del ejercicio de 2022	\$50,400
(+) Impuesto predial pagado en el ejercicio de 2022	<u>12,000</u>
(=) Importe de las deducciones correspondientes al ejercicio de 2022	<u>\$62,400</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener el importe total de las deducciones que se pueden aplicar en el ejercicio, cuando el contribuyente opta por la deducción del 35% de los ingresos, sin comprobación.

REFERENCIA

Artículos 115 de la LISR y 196 del RISR.

Determinación de los pagos provisionales

En términos del artículo 116 de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, deben efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de 10 veces el valor mensual de la UMA, podrán efectuar los pagos provisionales de forma trimestral.

La mecánica para determinar el pago provisional es la siguiente:

1o. Determinación de ISR a cargo del mes o trimestre.

Ingresos del mes o trimestre

- (-) **Deducciones del mes o trimestre amparadas con comprobantes fiscales u opcional de 35% sin comprobación**

- (=) **Base del pago provisional (cuando el resultado sea positivo)**
- (-) **Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR, mensual o trimestral**

- (=) **Excedente del límite inferior**
- (x) **Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior**

- (=) **Impuesto marginal**
- (+) **Cuota fija**

- (=) **Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR, mensual o trimestral**
- (-) **Retenciones de ISR efectuadas por personas morales en el mes o trimestre**

- (=) **ISR a cargo del mes o trimestre (cuando el resultado sea positivo)**

En otro orden de ideas, es importante observar que, respecto a la tarifa que se debe aplicar en la determinación de los pagos provisionales mensuales o trimestrales, la ley señala que dicha tarifa debe considerarse por el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes en que se realiza el pago; sin embargo, en nuestra opinión, dicha tarifa no guarda relación con la base del impuesto, ya que ésta es mensual o trimestral, mientras que la tarifa que se pretende aplicar no lo es. Por lo anterior, en nuestra opinión, la tarifa que se debe considerar para determinar el impuesto debe ser la tarifa mensual o trimestral. Esperamos que los legisladores aclaren esta situación.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional de abril de 2022, de una persona física que percibe ingresos por la renta de dos locales comerciales.

DATOS

□ Ingresos por arrendamiento de abril de 2022	\$48,000.00
□ Por la renta de un local comercial a una persona física	\$16,000.00
□ Por la renta de un local comercial a una persona moral	32,000.00
□ Deducciones autorizadas de abril de 2022, amparadas con comprobantes fiscales	\$21,250.00
□ Retenciones del ISR efectuadas por personas morales (\$32,000 x 10%)	\$3,200.00

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR a cargo del mes.

Ingresos por arrendamiento de abril de 2022	\$48,000.00
(-) Deducciones autorizadas de abril de 2022, amparadas con comprobantes fiscales	<u>21,250.00</u>
(=) Base del pago provisional de abril de 2022	26,750.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>13,381.48</u>
(=) Excedente del límite inferior	13,368.52
(x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	<u>21.36%</u>
(=) Impuesto marginal	2,855.52
(+) Cuota fija	<u>1,417.12</u>
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR	4,272.64
(-) Retenciones del ISR efectuadas por personas morales en abril de 2022	<u>3,200.00</u>
(=) ISR a cargo de abril de 2022	<u><u>\$1,072.64</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el importe de los pagos provisionales mensuales de los contribuyentes que obtienen ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

REFERENCIA

Artículos 106 y 116.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinar si un contribuyente que percibe ingresos por el arrendamiento de un departamento, podrá efectuar pagos provisionales del ISR en forma trimestral.

- El contribuyente no recibe otro tipo de ingresos.

DATOS

□ Valor mensual de la UMA	\$2,724.45
□ Monto mensual de la renta percibida en enero de 2022	\$16,000

DESARROLLO

1o. Determinación del límite mensual de ingresos hasta por el cual se podrá optar por efectuar pagos provisionales de forma trimestral.

Valor mensual de la UMA	\$2,724.45
(x) Diez	<u>10</u>
(=) Límite mensual de ingresos hasta por el cual se podrá optar por efectuar pagos provisionales en forma trimestral	<u><u>\$27,244</u></u>

2o. Comparación del límite mensual de ingresos hasta por el cual se podrá optar por efectuar pagos provisionales de forma trimestral, con el monto mensual de la renta percibida por el contribuyente.

<i>Límite mensual de ingresos hasta por el cual se podrá optar por efectuar pagos provisionales en forma trimestral</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Monto mensual de la renta percibida por el contribuyente</i>
\$27,244	>	\$16,000

Nota:

Debido a que el límite mensual de ingresos hasta por el cual se podrá optar por efectuar pagos provisionales de forma trimestral, es superior al monto mensual de la renta percibida por el contribuyente en enero de 2022, en el ejercicio de 2022 el contribuyente podrá efectuar pagos provisionales del ISR en forma trimestral.

COMENTARIOS

De acuerdo con la LISR, los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de 10 veces el valor mensual de la UMA, podrán efectuar pagos provisionales de forma trimestral.

REFERENCIA

Artículo 116.

CAPITULO VI ENAJENACION DE BIENES

Concepto de enajenación

De conformidad con el primer párrafo del artículo 119 de la LISR, se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el CFF.

Al respecto, el artículo 14 del CFF establece que se entiende por enajenación de bienes, lo siguiente:

1. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
2. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
3. La aportación a una sociedad o asociación.
4. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
5. La que se realiza a través del fideicomiso, en los casos siguientes:
 - a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

6. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los momentos siguientes:
 - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos, se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos, si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

7. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Esto no es aplicable a las acciones o partes sociales.
8. La transmisión de derechos de crédito relacionados con la proveeduría de bienes, de servicios o de ambos, a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan por medio de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada, así como en el caso de la transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.
9. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B del CFF.

Asimismo, se considerará que hay dos enajenaciones en los casos de permuta.

Enajenación de bienes inmuebles

Ingresos exentos

Según el inciso a) de la fracción XIX del artículo 93 de la LISR, no se pagará el impuesto por la obtención de los ingresos derivados de la enajenación de la casa-habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida

no exceda de 700,000 unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV del Título IV de la LISR, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente (ingreso gravado) entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

La exención de referencia será aplicable siempre que durante los tres años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido dicha exención y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El fedatario público deberá consultar al SAT a través del portal de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general (reglas misceláneas) que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco (tres, a nuestro juicio), años anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido tal exención y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.

En caso de que sólo una parte de la superficie del inmueble sea destinada a casa-habitación y la otra se utilice para un fin diverso o no se destinen exclusivamente para el uso habitacional, el ISR se pagará sólo por la parte que no corresponda a la superficie destinada a casa-habitación (criterio SAT 42/ISR/N).

De acuerdo con el artículo décimo tercero del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por el sismo ocurrido el 19 de septiembre de 2017 (DOF 2/X/2017), se exime del pago del ISR a los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos derivados de la enajenación de terrenos, cuyas construcciones destinadas a casa-habitación adheridas a los mismos hayan sido afectadas por el sismo del 19 de septiembre de 2017, siempre que el monto de la contraprestación obtenida por dicha enajenación no exceda de 700,000 Udis y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del capítulo IV del título IV de la LISR, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme al referido capítulo IV del título IV de la citada ley.

Para efectos del párrafo anterior, los terrenos cuyas construcciones fueron afectadas por el referido sismo, deberán contar con el documento oficial emitido por autoridad competente que sustente la pérdida total de la construcción.

El beneficio a que se refiere el mencionado artículo será aplicable respecto de los terrenos que se ubiquen en las demarcaciones territoriales de la CDMX; en los municipios de Cuernavaca y Jiutepec del estado de Morelos; en los municipios de Cuautlancingo, Puebla, San Andrés Cholula, San Martín Texmelucan y San Miguel Xoxtla del estado de Puebla, y en los municipios de Apizaco, Papalotla de Xicohténcatl, Tlaxcala y Xicohtzinco del estado de Tlaxcala.

La aplicación del beneficio que nos ocupa no dará lugar a devolución o compensación alguna diferente a la que se tendría en caso de no aplicar dicho beneficio.

El SAT podrá expedir las disposiciones de carácter general (reglas misceláneas) necesarias para la correcta y debida aplicación del decreto en comento.

Por otra parte, según la fracción I del artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022, en vigor a partir del 1o. de enero de 2022, las personas físicas que tengan su casa-habitación en las zonas afectadas por los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017, que tributen en los términos del título IV de la LISR, denominado “De las personas físicas”, no considerarán como ingresos acumulables para efectos de dicha ley, los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban de personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, siempre que dichos apoyos económicos o monetarios se destinen para la reconstrucción o reparación de su casa-habitación.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran zonas afectadas los municipios de los estados afectados por los sismos ocurridos los días 7 y 19 de septiembre de 2017, que se listen en las declaratorias de desastre natural correspondientes, publicadas en el DOF.

Finalmente, según el artículo primero del Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican (DOF 29/XII/2017), los contribuyentes personas físicas que cuenten con un crédito hipotecario para adquisición de casa-habitación otorgado por las instituciones que componen el sistema financiero mexicano, que con motivo de los sismos ocurridos en septiembre de 2017 hayan sufrido la pérdida total del inmueble hipotecado y el seguro de daños del respectivo

crédito hipotecario considere una indemnización menor al monto del saldo del crédito hipotecario a la fecha del siniestro y la institución del sistema financiero realice la condonación o remisión de deuda sobre la diferencia entre el citado saldo y la indemnización derivada de la cobertura del seguro de daños, estarán eximidos del pago del ISR que corresponda por los ingresos acumulables relativos al monto de la condonación o remisión de deuda aplicada por la institución del sistema financiero, en el ejercicio que se realice dicha condonación o remisión de deuda.

Para efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán contar con el documento oficial emitido por autoridad competente que sustente la pérdida total de la casa-habitación.

Cálculo del pago provisional

Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán un pago provisional por cada operación, conforme a lo siguiente:

1o. Determinación de la base para el pago provisional.

$$\begin{aligned} & \text{Ganancia por enajenación de bienes inmuebles} \\ (\div) & \text{Años transcurridos entre la fecha de adquisición} \\ & \text{y la de enajenación, sin exceder de 20 años} \\ (=) & \text{Base para el pago provisional} \end{aligned}$$

2o. Determinación del impuesto según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley.

$$\begin{aligned} & \text{Base para el pago provisional} \\ (-) & \text{Límite inferior de la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley} \\ (=) & \text{Excedente sobre el límite inferior} \\ (x) & \text{Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior} \\ (=) & \text{Impuesto marginal} \\ (+) & \text{Cuota fija} \\ (=) & \text{Impuesto según la tarifa de los artículos 96 de la LISR} \\ & \text{y 126 de dicha Ley} \end{aligned}$$

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que deban efectuarse, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 96 de la LISR, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquel en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación.

3o. Determinación del impuesto a cargo en el pago provisional.

$$\begin{aligned} & \text{Impuesto según la tarifa de los artículos 96} \\ & \text{y 126 de la LISR} \\ (x) & \text{Número de años transcurridos entre la fecha de} \\ & \text{adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años} \\ (=) & \text{Impuesto a cargo en el pago provisional} \end{aligned}$$

Las personas físicas que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo antes señalado.

(Art. 126, primer, segundo y penúltimo párrafos, LISR).

En el caso de ingresos por la enajenación de inmuebles, cuya fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción, el pago provisional se calculará como sigue:

1. Del importe total de la operación se separará el precio de enajenación tanto del terreno como el de la construcción.
2. Se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculada conforme al artículo 121 de la LISR. Tratándose de deducciones que no puedan identificarse si fueron efectuadas por el terreno o por la construcción, se considerarán hechas en relación con ambos conceptos en la proporción que les corresponda conforme al precio de enajenación.
3. Las ganancias obtenidas conforme al número anterior se dividirán entre el número de años transcurridos, sin que exceda de 20 años entre la fecha de adquisición y la de construcción, respectivamente, y la de enajenación; la suma de ambos resultados será la parte de la ganancia que se acumulará a los demás ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate.
4. Al monto de la ganancia acumulable conforme al número anterior, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la LISR y el resultado que se obtenga se dividirá entre dicha ganancia acumulable.
5. El cociente que se obtenga conforme al número anterior se multiplicará por el monto de la ganancia acumulable correspondiente al terreno y a la construcción, respectivamente; cada resultado se multiplicará por el número de años que corresponda, según se trate del terreno o de la construcción.
6. La suma de los resultados obtenidos con base en el número anterior, será el monto del pago provisional a enterar.

Lo anterior, en términos del artículo 200 del RISR.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional por la enajenación de un bien inmueble en agosto de 2022, destinado para la renta de oficinas.

DATOS

□ Ingresos por la venta de un inmueble destinado para oficinas	\$954,000
□ Costo comprobado de adquisición del terreno	\$9,900
□ Costo comprobado de adquisición de la construcción	\$39,600
□ Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$330
□ Fecha de adquisición del inmueble	20 de abril de 2003
□ Fecha de erogación de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	20 de abril de 2003
□ Fecha de enajenación del inmueble	23 de agosto de 2022
□ Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	19
□ Por ciento de depreciación de la construcción conforme al artículo 124 de la LISR	3%
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de abril de 2003	54.105

DESARROLLO

1o. Determinación de la depreciación acumulada de la construcción.

Costo comprobado de adquisición de la construcción	\$39,600
(x) Por ciento de depreciación anual	3%
(=) Depreciación anual	1,188
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	19
(=) Depreciación acumulada de la construcción	<u>\$22,572</u>

2o. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir.

Costo comprobado de adquisición de la construcción	\$39,600
(-) Depreciación acumulada de la construcción	22,572
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir	<u>\$17,028</u>

3o. Determinación del factor para actualizar el costo del terreno y la construcción pendiente de deducir.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de abril de 2003	54.105
(=) Factor de actualización	<u>2.1656</u>

4o. Determinación del costo del terreno, actualizado.

Costo comprobado de adquisición del terreno	\$9,900
(x) Factor de actualización	<u>2.1656</u>
(=) Costo del terreno, actualizado	<u>\$21,439</u>

50. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado.

Costo de la construcción pendiente de deducir	\$17,028
(x) Factor de actualización	<u>2.1656</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u>\$36,876</u>

60. Determinación del costo comprobado de adquisición, actualizado.

Costo del terreno, actualizado	\$21,439
(+) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u>36,876</u>
(=) Costo comprobado de adquisición, actualizado	<u>\$58,315</u>

70. Determinación del factor para actualizar los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de abril de 2003	<u>54.105</u>
(=) Factor de actualización	<u>2.1656</u>

80. Actualización de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición pagados por el enajenante.

Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$330
(x) Factor de actualización	<u>2.1656</u>
(=) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	<u>\$715</u>

90. Determinación del total de deducciones.

Costo comprobado de adquisición, actualizado	\$58,315
(+) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	<u>715</u>
(=) Total de deducciones	<u>\$59,030</u>

10. Determinación de la ganancia por la enajenación del inmueble.

Ingresos por la venta de un inmueble destinado para oficinas	\$954,000
(-) Total de deducciones	<u>59,030</u>
(=) Ganancia por la enajenación del inmueble	<u>\$894,970</u>

11. Determinación de la base para el pago provisional.

Ganancia por la enajenación del inmueble	\$894,970
(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	<u>19</u>
(=) Base para el pago provisional	<u>\$47,104</u>

12. Determinación del ISR según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley.

Base para el pago provisional	\$47,104
(-) Límite inferior de la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>7,735</u>
(=) Excedente sobre el límite inferior	39,459
(x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	<u>6.40%</u>
(=) Impuesto marginal	2,525
(+) Cuota fija	<u>149</u>
(=) Impuesto según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley	<u>\$2,674</u>

13. Determinación del impuesto a cargo en el pago provisional.

Impuesto según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley	\$2,674
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	<u>19</u>
(=) Impuesto a cargo en el pago provisional	<u>\$50,806</u>

COMENTARIOS

Como puede observarse, en este caso práctico se determinó el impuesto a cargo de la persona física en el pago provisional que deberán determinar los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales.

REFERENCIA

Artículos 121, 123, 124 y 126.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional por la enajenación de un bien inmueble en julio de 2022.

- No se puede hacer la separación del costo comprobado de adquisición del terreno y de la construcción.

DATOS

□ Ingresos por la venta de un inmueble destinado para oficinas	\$1'300,000
□ Costo comprobado de adquisición del inmueble	\$40,000
□ Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$390
□ Fecha de adquisición del inmueble	31 de mayo de 2003
□ Fecha de erogación de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	8 de junio de 2003
□ Fecha de enajenación del inmueble	7 de julio de 2022
□ Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	19
□ Por ciento de depreciación de la construcción conforme al artículo 124 de la LISR	3%
□ INPC de junio de 2022 (supuesto)	116.899
□ INPC de junio de 2003	53.975
□ INPC de mayo de 2003	53.931

DESARROLLO

1o. Determinación del costo del terreno y de la construcción.

a) Cálculo del costo del terreno.

Costo comprobado de adquisición del inmueble	\$40,000
(x) Por ciento	20%
(=) Costo del terreno	<u>\$8,000</u>

b) Cálculo del costo de la construcción.

Costo comprobado de adquisición del inmueble	\$40,000
(-) Costo del terreno	<u>8,000</u>
(=) Costo de la construcción	<u>\$32,000</u>

2o. Determinación de la depreciación acumulada de la construcción.

Costo de la construcción	\$32,000
(x) Por ciento de depreciación anual	3%
(=) Depreciación anual	960
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	19
(=) Depreciación acumulada de la construcción	<u>\$18,240</u>

3o. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir.

Costo de la construcción	\$32,000
(-) Depreciación acumulada de la construcción	<u>18,240</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir	<u>\$13,760</u>

40. Determinación del factor para actualizar el costo del terreno y la construcción pendiente de deducir.

INPC de junio de 2022	116.899
(÷) INPC de mayo de 2003	<u>53.931</u>
(=) Factor de actualización	<u>2.1676</u>

50. Determinación del costo del terreno, actualizado.

Costo del terreno	\$8,000
(x) Factor de actualización	<u>2,1676</u>
(=) Costo del terreno, actualizado	<u>\$17,341</u>

60. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado.

Costo de la construcción pendiente de deducir	\$13,760
(x) Factor de actualización	<u>2.1676</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u>\$29,826</u>

70. Determinación del costo comprobado de adquisición, actualizado.

Costo del terreno, actualizado	\$17,341
(+) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u>29,826</u>
(=) Costo comprobado de adquisición, actualizado	<u>\$47,167</u>

80. Determinación del factor para actualizar los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante.

INPC de junio de 2022	116.899
(÷) INPC de junio de 2003	<u>53.975</u>
(=) Factor de actualización	<u>2.1658</u>

90. Actualización de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición pagados por el enajenante.

Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$390
(x) Factor de actualización	<u>2.1658</u>
(=) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	<u>\$845</u>

10. Determinación del total de deducciones.

Costo comprobado de adquisición, actualizado	\$47,167
(+) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	845
(=) Total de deducciones	<u>\$48,012</u>

11. Determinación de la ganancia por la enajenación.

Ingresos por la venta de un inmueble destinado para oficinas	\$1'300,000
(-) Total de deducciones	48,012
(=) Ganancia por la enajenación del inmueble	<u>\$1'251,988</u>

12. Determinación de la base para el pago provisional.

Ganancia por la enajenación del inmueble	\$1'251,988
(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	19
(=) Base para el pago provisional	<u>\$65,894</u>

13. Determinación del ISR según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley.

Base para el pago provisional	\$65,894
(-) Límite inferior de la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley (conforme a la tarifa vigente en 2021)	65,651
(=) Excedente sobre el límite inferior	243
(x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	10.88%
(=) Impuesto marginal	26
(+) Cuota fija	3,855
(=) Impuesto según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley	<u>\$3,881</u>

14. Determinación del impuesto a cargo en el pago provisional.

Impuesto según la tarifa de los artículos 96 de la LISR y 126 de dicha Ley	\$3,881
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	19
(=) Impuesto a cargo en el pago provisional	<u>\$73,739</u>

COMENTARIOS

Se ejemplificó el procedimiento que deberán seguir los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, para determinar y enterar el impuesto cuando el enajenante de un inmueble cuenta con el costo comprobado de adquisición de éste en forma global.

REFERENCIA

Artículos 121, 123, 124 y 126.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional por la enajenación de un bien inmueble cuya fecha de adquisición del terreno no coincide con la fecha de la construcción.

- El inmueble se enajenó en agosto de 2022.

DATOS

□ Ingresos por la venta del inmueble destinado para oficinas	\$1'350,000
Construcción	\$850,000
(+) Terreno	<u>500,000</u>
□ Costo del terreno	\$200,000
□ Costo de la construcción	\$700,000
□ Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$2,500
□ Fecha de adquisición del terreno	12 de abril de 2006
□ Fecha de erogación de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	12 de abril de 2006
□ Fecha de la construcción	19 de marzo de 2008
□ Fecha de enajenación del inmueble	30 de agosto de 2022
□ Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del terreno	16
□ Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de la construcción	14
□ Por ciento de depreciación de la construcción conforme al artículo 124 de la LISR	3%
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de marzo de 2008	66.020
□ INPC de abril de 2006	60.862

DESARROLLO

1o. Determinación de la depreciación acumulada de la construcción.

Costo de la construcción	\$700,000
(x) Por ciento de depreciación anual	<u>3%</u>
(=) Depreciación anual	21,000
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	<u>14</u>
(=) Depreciación acumulada de la construcción	<u>\$294,000</u>

2o. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir.

Costo de la construcción	\$700,000
(-) Depreciación acumulada de la construcción	<u>294,000</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir	<u>\$406,000</u>

3o. Determinación del factor para actualizar el costo de la construcción pendiente de deducir.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de marzo de 2008	<u>66.020</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.7748</u></u>

40. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado.

Costo de la construcción pendiente de deducir	\$406,000
(x) Factor de actualización	<u>1.7748</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u><u>\$720,569</u></u>

50. Determinación del factor para actualizar el costo del terreno.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de abril de 2006	<u>60.862</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.9252</u></u>

60. Determinación del costo del terreno, actualizado.

Costo del terreno	\$200,000
(x) Factor de actualización	<u>1.9252</u>
(=) Costo del terreno, actualizado	<u><u>\$385,040</u></u>

70. Determinación del factor para actualizar los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de abril de 2006	<u>60.862</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>1.9252</u></u>

80. Actualización de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante.

Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$2,500
(x) Factor de actualización	<u>1.9252</u>
(=) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	<u><u>\$4,813</u></u>

90. Determinación de la ganancia por la enajenación del inmueble.

a) Determinación de la ganancia correspondiente a la construcción.

Ingresos por la venta de la construcción	\$850,000
(-) Total de deducciones	<u>720,569</u>
(=) Ganancia correspondiente a la construcción	<u><u>\$129,431</u></u>

b) Determinación de la ganancia correspondiente al terreno.

Ingresos por la venta del terreno	\$500,000
(-) Costo del terreno, actualizado	385,040
(-) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	<u>4,813</u>
(=) Ganancia correspondiente al terreno	<u>\$110,147</u>

10. Determinación de la base para el cálculo del impuesto.

a) Ganancia acumulable correspondiente a la construcción.

Ganancia correspondiente a la construcción	\$129,431
(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de la construcción	<u>14</u>
(=) Ganancia acumulable correspondiente a la construcción	<u>\$9,245</u>

b) Ganancia acumulable correspondiente al terreno.

Ganancia correspondiente al terreno	\$110,147
(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del terreno	<u>16</u>
(=) Ganancia acumulable correspondiente al terreno	<u>\$6,884</u>

c) Base para el cálculo del impuesto.

Ganancia acumulable correspondiente a la construcción	\$9,245
(+) Ganancia acumulable correspondiente al terreno	<u>6,884</u>
(=) Base para el cálculo del impuesto	<u>\$16,129</u>

11. Determinación del ISR según la tarifa del artículo 152 de la LISR.

Base para el cálculo del impuesto	\$16,129
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>7,735</u>
(=) Excedente sobre el límite inferior	8,394
(x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	<u>6.40%</u>
(=) Impuesto marginal	537
(+) Cuota fija	<u>149</u>
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR	<u>\$686</u>

12. Determinación del cociente que se aplicará a la ganancia acumulable del terreno y construcción.

Impuesto según la tarifa del artículo 152 de la LISR	\$686
(÷) Base para el cálculo del impuesto	<u>16,129</u>
(=) Cociente	<u>0.0425</u>

13. Determinación del monto del pago provisional.

a) Para la construcción.

Ganancia acumulable correspondiente a la construcción	\$9,245
(x) Cociente	<u>0.0425</u>
(=) Resultado	393
(x) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de la construcción	<u>14</u>
(=) Impuesto que le corresponde a la construcción	<u><u>\$5,502</u></u>

b) Para el terreno.

Ganancia acumulable correspondiente al terreno	\$6,884
(x) Cociente	<u>0.0425</u>
(=) Resultado	293
(x) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del terreno	<u>16</u>
(=) Impuesto que le corresponde al terreno	<u><u>\$4,688</u></u>

c) Monto del pago provisional.

Impuesto que le corresponde a la construcción	\$5,502
(+) Impuesto que le corresponde al terreno	<u>4,688</u>
(=) Monto del pago provisional	<u><u>\$10,190</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento que deberán seguir los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, para determinar el pago provisional cuando la fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción señalado en el RISR.

REFERENCIA

Artículo 200 del RISR.

Pagos provisionales estatales

Independientemente de la obligación de efectuar pagos provisionales conforme al rubro anterior, el artículo 127 de la LISR establece que las personas físicas que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, deberán efectuar un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la entidad federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble, como se muestra a continuación:

Determinación del impuesto estatal por enajenación de inmuebles:

Ganancia determinada por la enajenación del inmueble

(x) Tasa del 5%

(=) Impuesto estatal por enajenación de inmuebles

Cabe señalar que, de conformidad con la regla 3.15.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, las personas físicas que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, realizarán los pagos estatales por la enajenación de bienes inmuebles, en las oficinas autorizadas por las entidades federativas donde se ubique el bien inmueble enajenado, a través de las formas oficiales que éstas publiquen en sus órganos oficiales de difusión o mediante las aplicaciones o medios electrónicos que dispongan las entidades federativas, mismas que deberán contener como mínimo la información que se establece en el anexo 1, rubro C, numeral 1, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021.

El impuesto estatal que se pague será acreditable contra el pago provisional federal que se efectúe por la misma operación, en los términos del artículo 126 de la LISR.

En caso de que el impuesto estatal exceda del pago provisional federal determinado conforme al artículo 126 de la LISR, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme a este último artículo a la entidad federativa de que se trate.

El pago estatal por enajenación de inmuebles será acreditable contra el impuesto del ejercicio.

Cuando la operación se consigne en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago del impuesto estatal por enajenación de inmuebles bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas por las citadas entidades federativas, en los términos señalados, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se firme la escritura o minuta.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto estatal por enajenación de inmuebles.

- El impuesto estatal es inferior al impuesto federal.

DATOS

□ Ganancia determinada por la enajenación del inmueble	\$90,000
□ Pago provisional federal del ISR, de acuerdo con el artículo 126 de la LISR (supuesto)	\$5,600

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto estatal por enajenación de inmuebles.

Ganancia determinada por la enajenación del inmueble	\$90,000
(x) Tasa del impuesto	5%
(=) Impuesto estatal por enajenación de inmuebles	<u>\$4,500</u>

2o. Comparación del impuesto estatal con el pago provisional federal.

<i>Impuesto estatal</i>	<i>Menor que</i>	<i>Pago provisional federal</i>
\$4,500	<	\$5,600

3o. Determinación del importe que debe enterarse a la Federación.

Pago provisional federal del ISR, de acuerdo con el artículo 126 de la LISR	\$5,600
(-) Impuesto estatal por enajenación de inmuebles	<u>4,500</u>
(=) Importe que debe enterarse a la Federación	<u>\$1,100</u>

COMENTARIOS

De acuerdo con la regla 3.15.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, las personas físicas que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, realizarán los pagos estatales por la enajenación de bienes inmuebles, en las oficinas autorizadas por las entidades federativas donde se ubique el bien inmueble enajenado, a través de las formas oficiales que éstas publiquen en sus órganos oficiales de difusión o mediante las aplicaciones o medios electrónicos que dispongan las entidades federativas, mismas que deberán contener como mínimo la información que se establece en el anexo 1, rubro C, numeral 1, de la citada resolución.

Cuando la operación se consigne en escritura pública, los fedatarios públicos, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago del impuesto estatal por enajenación de inmuebles bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas por las citadas entidades federativas, en los términos señalados, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se firme la escritura o minuta.

REFERENCIA

Artículos 126 y 127 de la LISR.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto estatal por enajenación de inmuebles.

- El impuesto estatal es superior al impuesto federal.

DATOS

□ Ganancia determinada por la enajenación del inmueble	\$100,000
□ Pago provisional federal del ISR, de acuerdo con el artículo 126 de la LISR (supuesto)	\$4,800

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto estatal por enajenación de inmuebles.

Ganancia determinada por la enajenación del inmueble	\$100,000
(x) Tasa del impuesto	5%
(=) Impuesto estatal por enajenación de inmuebles	<u>\$5,000</u>

2o. Comparación del impuesto estatal con el pago provisional federal.

<i>Impuesto estatal</i>	<i>Mayor que</i>	<i>Pago provisional federal</i>
\$5,000	>	\$4,800

3o. Determinación del importe que debe enterarse a la Federación.

Pago provisional federal del ISR, de acuerdo con el artículo 126 de la LISR	\$4,800
(-) Impuesto estatal por enajenación de inmuebles	<u>5,000</u>
(=) Importe que debe enterarse a la Federación	<u>\$0</u>

COMENTARIOS

Es importante destacar que de acuerdo con el artículo 127 de la LISR, el impuesto estatal que se pague será acreditable contra el pago provisional federal que se efectúe por la misma operación, en los términos del artículo 126 de la LISR.

En caso de que el impuesto estatal exceda del pago provisional federal determinado conforme al artículo 126 de la LISR, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme a este último artículo a la entidad federativa de que se trate; en este caso, los \$4,800.

REFERENCIA

Artículos 126 y 127 de la LISR.

Cálculo del impuesto anual

De acuerdo con el artículo 120 de la LISR, las personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles calcularán el impuesto anual como sigue:

1o. Determinación de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables.

Ganancia por enajenación de bienes inmuebles

(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años

(=) Ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables

2o. Determinación de la ganancia no acumulable.

Ganancia por enajenación de bienes inmuebles

(-) Ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables

(=) Ganancia no acumulable

3o. Determinación del impuesto para ingresos acumulables.

Ingresos acumulables

(-) Deducciones personales (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades, ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)

(=) Base previa del impuesto (cuando el resultado sea positivo)

(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas

(=) Base del impuesto (cuando el resultado sea positivo)

(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR

(=) Excedente sobre el límite inferior

(x) Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior

(=) Impuesto marginal

(+) Cuota fija

(=) Impuesto para ingresos acumulables

A partir del ejercicio de 2017, en materia de deducciones personales de las personas físicas, destaca lo siguiente:

1. Podrán deducir los servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.

2. En relación con la deducción de los planes personales de retiro, cuando los referidos planes se contraten de manera colectiva, se tendrá que identificar a cada una de las personas que los integren, además de cumplir los requisitos que para tal efecto disponga el SAT. En todo caso, cada persona física estará sujeta al monto de la deducción que se precisa en la fracción V del artículo 151 de la LISR.

Considerando que la educación es parte fundamental para lograr los objetivos de desarrollo, modernización y progreso de nuestro país y que es necesario apoyar a las familias mexicanas que destinan una parte importante de su ingreso en la educación de sus hijos, el Ejecutivo Federal publicó en el DOF del 26 de diciembre de 2013 el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. El artículo 1.8 del referido Decreto otorga

un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos (colegiaturas).

Los sujetos que gozarán de este beneficio serán las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR.

El estímulo fiscal consiste en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la LISR (base del ISR del ejercicio), la cantidad que corresponda sin exceder los límites que más adelante se indican, por los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a los tipos de educación que más adelante se mencionan.

Los tipos de educación que gozarán del beneficio fiscal de referencia son los siguientes:

1. Básico, el cual está compuesto por los niveles siguientes:

- a) Preescolar.**
- b) Primaria.**
- c) Secundaria.**

2. Medio superior, el cual comprende:

- a) El nivel de bachillerato.**
- b) Los demás niveles equivalentes al de bachillerato.**
- c) La educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes.**

Ambos tipos de educación son a los que se refiere la Ley General de Educación.

Según los artículos 1.8 y 1.9 del Decreto en cita, los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán cumplir los requisitos siguientes:

1. Deberán efectuarse por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o sus descendientes en línea recta, siempre que el cónyuge, concubino, ascendiente o descendiente de que se trate no perciba durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el valor anual de la UMA.

Para los efectos de lo dispuesto en este numeral, los adoptados se consideran como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

2. Que los pagos se realicen a instituciones educativas privadas que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.

Cabe mencionar que las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza (instituciones educativas), que cuentan con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, son las comprendidas en el Título III de la LISR, denominado “Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos”.

3. Que los pagos sean para cubrir únicamente los servicios correspondientes a la enseñanza del alumno, de acuerdo con los programas y planes de estudio que en los términos de la Ley General de Educación se hubiera autorizado para el nivel educativo de que se trate.

4. Comprobar, mediante documentación que reúna requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones educativas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, el estímulo únicamente será aplicable por la diferencia no recuperada.

Según el artículo 6.4 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, se releva de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo del CFF (aviso de acreditamiento de estímulos fiscales), tratándose del acreditamiento del importe de estímulos fiscales establecidos en los decretos emitidos por el Ejecutivo Federal, salvo cuando en forma expresa se establezca dicha obligación para un estímulo fiscal en particular.

El estímulo de referencia no será aplicable a los pagos siguientes:

- 1. Aquellos que no se destinen directamente a cubrir el costo de la educación del alumno.**
- 2. Los que correspondan a cuotas de inscripción o reinscripción.**

Tampoco será aplicable el estímulo de referencia cuando las personas mencionadas, reciban becas o cualquier otro apoyo económico público o privado para pagar los servicios de enseñanza (colegiaturas), hasta por el monto que cubran dichas becas o apoyos.

Las instituciones educativas deberán separar en el comprobante fiscal digital el monto que corresponda por concepto de enseñanza del alumno (colegiatura).

De acuerdo con el artículo 1.9 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán realizarse mediante cualquiera de los medios siguientes:

- 1. Cheque nominativo del contribuyente.
- 2. Transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.
- 3. Tarjeta de crédito.
- 4. Tarjeta de débito.
- 5. Tarjeta de servicios.

Según el artículo 1.10 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, la cantidad que se podrá disminuir de la base gravable previa, no excederá, por cada una de las personas mencionadas, de los límites anuales de deducción que para cada nivel educativo corresponda, conforme a la tabla siguiente:

<i>Nivel educativo</i>	<i>Límite anual de deducción</i>
Preescolar	\$14,200
Primaria	\$12,900
Secundaria	\$19,900
Profesional técnico	\$17,100
Bachillerato o su equivalente	\$24,500

Cuando los contribuyentes realicen en un mismo ejercicio, por una misma persona, pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a dos niveles educativos distintos, el límite anual de deducción que se podrá disminuir, será el que corresponda al monto mayor de los dos niveles, independientemente de que se trate del nivel que concluyó o el que inició.

40. Determinación del impuesto de la ganancia no acumulable.

a) Determinación de la base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable.

Base del impuesto

(+) Deducciones personales, fracciones I, II y III del artículo 151, LISR

(=) Base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable

b) Determinación del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable.

	Base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable
(-)	Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR
(=)	Excedente sobre el límite inferior
(x)	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
(=)	Impuesto marginal
(+)	Cuota fija
(=)	Impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable

c) Determinación de la tasa del impuesto.

	Impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable
(÷)	Base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable
(=)	Cociente
(x)	Cien
(=)	Tasa de impuesto

d) Determinación del impuesto correspondiente a la ganancia no acumulable.

	Ganancia no acumulable
(x)	Tasa de impuesto
(=)	Impuesto correspondiente a la ganancia no acumulable

Asimismo, la tasa de impuesto aplicable a la ganancia no acumulable se podrá determinar obteniendo la tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme al procedimiento anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquel en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

Cuando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquel en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes.

50. Determinación del impuesto total del ejercicio.

	Impuesto para ingresos acumulables
(+)	Impuesto correspondiente a la ganancia no acumulable
(=)	Impuesto total del ejercicio

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022 por la enajenación de un bien inmueble destinado a la renta de oficinas.

DATOS

□ Ingresos por la venta de un inmueble destinado a la renta de oficinas	\$954,000
□ Costo del terreno	\$9,900
□ Costo de la construcción	\$39,600
□ Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$330
□ Fecha de adquisición del inmueble	20 de abril de 2002
□ Fecha de erogación de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	20 de abril de 2002
□ Fecha de enajenación del inmueble	23 de agosto de 2022
□ Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	20
□ Por ciento de depreciación de la construcción conforme al artículo 124 de la LISR	3%
□ INPC de julio de 2022 (supuesto)	117.169
□ INPC de abril de 2002	51.407
□ Pago provisional de ISR efectuado por el notario (véase el caso 1 del tema "Cálculo del pago provisional")	\$50,806
□ Deducciones personales (honorarios médicos) (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades, ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)	\$5,000
□ Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	\$0
□ Esta persona física sólo obtuvo ingresos por la enajenación del bien inmueble.	

DESARROLLO

10. Determinación del factor para actualizar el costo del terreno y la construcción.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de abril de 2002	51.407
(=) Factor de actualización	<u>2.2792</u>

20. Determinación de la depreciación acumulada de la construcción.

Costo de la construcción	\$39,600
(x) Por ciento de depreciación	<u>3%</u>
(=) Depreciación anual	1,188
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	<u>20</u>
(=) Depreciación acumulada de la construcción	<u>\$23,760</u>

30. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado.

Costo de la construcción	\$39,600
(-) Depreciación acumulada de la construcción	<u>23,760</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir	15,840
(x) Factor de actualización	<u>2.2015</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u>\$34,872</u>

40. Determinación del costo del terreno, actualizado.

Costo del terreno	\$9,900
(x) Factor de actualización	<u>2.2792</u>
(=) Costo del terreno, actualizado	<u>\$22,564</u>

50. Determinación del costo comprobado de adquisición del inmueble actualizado.

Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	\$34,872
(+) Costo del terreno, actualizado	<u>22,564</u>
(=) Costo comprobado de adquisición del inmueble, actualizado	<u>\$57,436</u>

60. Determinación del factor para actualizar los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante.

INPC de julio de 2022	117.169
(÷) INPC de abril de 2002	<u>51.407</u>
(=) Factor de actualización	<u>2.2792</u>

70. Actualización de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición pagados por el enajenante.

Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante	\$330
(x) Factor de actualización	<u>2.2792</u>
(=) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	<u>\$752</u>

80. Determinación del total de deducciones.

Costo comprobado de adquisición del inmueble, actualizado	\$57,436
(+) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, pagados por el enajenante, actualizados	752
(=) Total de deducciones	<u>\$58,188</u>

90. Determinación de la ganancia por la enajenación de bienes inmuebles.

Ingresos por la venta de un inmueble destinado a la renta de oficinas	\$954,000
(-) Total de deducciones	58,188
(=) Ganancia por enajenación de bienes inmuebles	<u>\$895,812</u>

10. Determinación de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables.

Ganancia por enajenación de bienes inmuebles	\$895,812
(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	20
(=) Ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables	<u>\$44,791</u>

11. Determinación de la ganancia no acumulable.

Ganancia por enajenación de bienes inmuebles	\$895,812
(-) Ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables	44,791
(=) Ganancia no acumulable	<u>\$851,021</u>

12. Determinación del impuesto para ingresos acumulables.

Ingresos acumulables	\$44,791
(-) Deducciones personales	5,000
(=) Base previa del impuesto	39,791
(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	0
(=) Base del impuesto	39,791
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR	7,735
(=) Excedente sobre el límite inferior (conforme a la tarifa vigente en 2021)	32,056
(x) Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	6.40%
(=) Impuesto marginal	2,052
(+) Cuota fija	149
(=) Impuesto para ingresos acumulables	<u>\$2,201</u>

13. Determinación del impuesto de la ganancia no acumulable.

a) Determinación de la base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable.

Base del impuesto	\$39,791
(+) Deducciones personales, fracciones I, II y III del artículo 151, LISR	<u>5,000</u>
(=) Base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable	<u>\$44,791</u>

b) Determinación del impuesto con el que obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable.

Base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable	\$44,791
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>7,735</u>
(=) Excedente sobre el límite inferior	37,056
(x) Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	<u>6.40%</u>
(=) Impuesto marginal	2,372
(+) Cuota fija	<u>149</u>
(=) Impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable	<u>\$2,521</u>

c) Determinación de la tasa del impuesto.

Impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable	\$2,521
(÷) Base para el cálculo del impuesto con el que se obtiene la tasa aplicable a la ganancia no acumulable	<u>44,791</u>
(=) Cociente	0.0563
(x) Cien	<u>100</u>
(=) Tasa de impuesto	<u>5.63%</u>

d) Determinación del impuesto correspondiente a la ganancia no acumulable.

Ganancia no acumulable	\$851,021
(x) Tasa de impuesto	<u>5.63%</u>
(=) Impuesto correspondiente a la ganancia no acumulable	<u>\$47,912</u>

14. Determinación del impuesto a cargo o a favor del ejercicio de 2022.

Impuesto para ingresos acumulables	\$2,201
(+) Impuesto correspondiente a la ganancia no acumulable	<u>47,912</u>
(=) Impuesto neto del ejercicio	50,113
(-) Pago provisional efectuado por el notario	<u>50,806</u>
(=) Impuesto a favor del ejercicio de 2022	<u>(\$693)</u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se ejemplificó la mecánica que deberán seguir las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles para determinar el impuesto del ejercicio.

A partir del ejercicio de 2017, en materia de deducciones personales de las personas físicas, destaca lo siguiente:

1. Podrán deducir los servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.
2. En relación con la deducción de los planes personales de retiro, cuando los referidos planes se contraten de manera colectiva, se tendrá que identificar a cada una de las personas que los integren, además de cumplir los requisitos que para tal efecto disponga el SAT. En todo caso, cada persona física estará sujeta al monto de la deducción que se precisa en la fracción V del artículo 151 de la LISR.

Por otra parte, el Ejecutivo Federal publicó en el DOF del 26 de diciembre de 2013 el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. El artículo 1.8 del citado Decreto otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos (colegiaturas). Los sujetos que gozarán de este beneficio serán las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el título IV de la LISR.

El estímulo fiscal consiste en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la LISR (base del ISR del ejercicio), la cantidad que corresponda sin exceder los límites que se indican en el mencionado Decreto, por los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a los siguientes tipos de educación:

1. Básico, el cual está compuesto por los niveles siguientes:

- a) Preescolar.
- b) Primaria.
- c) Secundaria.

2. Medio superior, el cual comprende:

- a) El nivel de bachillerato.
- b) Los demás niveles equivalentes al de bachillerato.
- c) La educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes.

Ambos tipos de educación son a los que se refiere la Ley General de Educación.

Los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán cumplir ciertos requisitos.

REFERENCIA

Artículos 120, 151 y 152.

Disminución de pérdidas

En términos de los artículos 121 y 122 de la LISR, cuando las personas físicas sufran pérdidas en la enajenación de bienes inmuebles, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo siguiente:

1o. Determinación de la pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos.

Pérdida en la enajenación de bienes inmuebles

(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 10 años

(=) Pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales

Según el artículo 207 del RISR, cuando la persona física disminuya la parte de la pérdida de los demás ingresos, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales, que deba acumular en la declaración anual correspondiente al mismo año en que se sufra la pérdida de que se trate, deberá hacerlo después de efectuar, en su caso, las deducciones correspondientes a los ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

2o. Determinación de la pérdida pendiente de disminuir.

Pérdida en la enajenación de bienes inmuebles

(-) Pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales

(=) Pérdida pendiente de disminuir

3o. Determinación de la tasa del impuesto aplicable a la pérdida pendiente de disminuir.

Impuesto del ejercicio en que se sufrió la pérdida

(÷) Base del impuesto del ejercicio en que se sufrió la pérdida

(=) Cociente

(x) Cien

(=) Tasa del impuesto

Cuando en la declaración del ejercicio en que se sufrió la pérdida no resulte impuesto, se considerará la tasa correspondiente al año de calendario siguiente en que resulte impuesto, sin exceder de tres.

4o. Determinación de la pérdida que podrá disminuirse en los tres ejercicios siguientes.

Pérdida pendiente de disminuir

(x) Tasa de impuesto

(=) Pérdida que podrá disminuirse en los tres ejercicios siguientes

La pérdida podrá disminuirse contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa de impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por la enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año.

Cuando la persona física en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida que podrá disminuir de los demás ingresos del ejercicio o no efectúe el acreditamiento de la pérdida pendiente de disminuir, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo hecho.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida por la enajenación de un bien inmueble en 2022, y el importe de la disminución de la misma de los demás ingresos acumulables del mismo ejercicio, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales.

DATOS

Arrendamiento:

□ Ingresos	\$250,000
□ Deducciones autorizadas	\$87,500
□ Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio de 2022	\$14,700

Enajenación de bienes inmuebles:

□ Ingresos obtenidos por la enajenación del bien inmueble	\$150,000
□ Costo del terreno	\$30,000
□ Costo de la construcción	\$100,000
□ Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante	\$900
□ Fecha de adquisición del terreno	27 de junio de 2002
□ Fecha de erogación de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante	27 de junio de 2002
□ Fecha de enajenación del inmueble	22 de noviembre de 2022
□ Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	20
□ Por ciento de depreciación de la construcción conforme al artículo 124 de la LISR	3%
□ INPC de octubre de 2022 (supuesto)	118.671
□ INPC de junio de 2002	51.763

Otros:

□ Deducciones personales (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades, ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)	\$8,000
□ Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	\$0

DESARROLLO

10. Determinación del factor para actualizar el costo del terreno y la construcción.

INPC de octubre de 2022	118.671
(÷) INPC de junio de 2002	<u>51.763</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>2.2926</u></u>

2o. Determinación de la depreciación acumulada de la construcción.

Costo de la construcción	\$100,000
(x) Porcentaje de depreciación	<u>3%</u>
(=) Depreciación anual	3,000
(x) Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación	<u>20</u>
(=) Depreciación acumulada de la construcción	<u><u>\$60,000</u></u>

3o. Determinación del costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado.

Costo de la construcción	\$100,000
(-) Depreciación acumulada de la construcción	<u>60,000</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir	40,000
(x) Factor de actualización	<u>2.2926</u>
(=) Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	<u><u>\$91,704</u></u>

4o. Determinación del costo del terreno, actualizado.

Costo del terreno	\$30,000
(x) Factor de actualización	<u>2.2926</u>
(=) Costo del terreno, actualizado	<u><u>\$68,778</u></u>

5o. Determinación del costo comprobado de adquisición del inmueble actualizado.

Costo de la construcción pendiente de deducir, actualizado	\$91,704
(+) Costo del terreno, actualizado	<u>68,778</u>
(=) Costo comprobado de adquisición del inmueble, actualizado	<u><u>\$160,482</u></u>

6o. Determinación del factor para actualizar los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante.

INPC de octubre de 2022	118.671
(÷) INPC de junio de 2002	<u>51.763</u>
(=) Factor de actualización	<u><u>2.2926</u></u>

7o. Actualización de los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante.

Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante	\$900
(x) Factor de actualización	<u>2.2926</u>
(=) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante, actualizados	<u>\$2,063</u>

80. Determinación del total de deducciones.

Costo comprobado de adquisición del inmueble, actualizado	\$160,482
(+) Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición, así como el impuesto local, pagados por el enajenante, actualizados	<u>2,063</u>
(=) Total de deducciones	<u>\$162,545</u>

90. Determinación de la ganancia o pérdida por la enajenación de bienes inmuebles.

Ingresos obtenidos por la enajenación del bien inmueble	\$150,000
(-) Total de deducciones	<u>162,545</u>
(=) Pérdida por la enajenación de bienes inmuebles	<u>\$12,545</u>

10. Determinación de la pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos acumulables del ejercicio, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales.

Pérdida por la enajenación de bienes inmuebles	\$12,545
(÷) Años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 10	<u>10</u>
(=) Pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos acumulables del ejercicio, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales	<u>\$1,254</u>

11. Determinación de la base del impuesto de 2022.

Ingresos por arrendamiento	\$250,000
(-) Deducciones autorizadas	<u>87,500</u>
(=) Ingresos acumulables por arrendamiento	162,500
(-) Pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos acumulables del ejercicio, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales	<u>1,254</u>
(=) Ingresos acumulables netos	161,246
(-) Deducciones personales	<u>8,000</u>
(=) Base previa del impuesto	153,246
(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	<u>0</u>
(=) Base del impuesto	<u>\$153,246</u>

12. Determinación de la pérdida pendiente de disminuir en los tres años de calendario siguientes.

Pérdida por la enajenación de bienes inmuebles	\$12,545
(-) Pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos acumulables del ejercicio, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales	<u>1,254</u>
(=) Pérdida pendiente de disminuir en los tres años de calendario siguientes	<u>\$11,291</u>

COMENTARIOS

En este caso se muestra la mecánica que deberá seguirse para disminuir de los demás ingresos acumulables del ejercicio, excepto de los ingresos por salarios, actividades empresariales y profesionales, la pérdida obtenida en la enajenación de bienes inmuebles.

REFERENCIA

Artículos 121 y 122.

Enajenación de bienes muebles

Cálculo del pago provisional

De acuerdo con el artículo 126 de la LISR, tratándose de la enajenación de bienes muebles, el pago provisional se determinará conforme a lo siguiente:

	Ingreso total por la enajenación de bienes muebles, sin deducción alguna
(x)	Tasa del 20%
(=)	<u>Monto del pago provisional</u>

Como puede observarse, en la determinación del pago provisional sólo se considerará el ingreso total por la enajenación, sin efectuar ninguna deducción.

Retención y entero del pago provisional

El impuesto será retenido por el adquirente del bien mueble, si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, mediante declaración que se presentará a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de retención.

En el caso de que el adquirente no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se obtenga el ingreso.

Cabe destacar que no se efectuará la retención ni el pago provisional, cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación sea menor de \$227,400.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional por la enajenación de una maquinaria.

- El adquirente es residente en México.

DATOS

□ Monto total de la operación	\$350,000
-------------------------------	-----------

DESARROLLO

1o. Determinación del pago provisional.

Monto total de la operación	\$350,000
(x) Por ciento de retención	<u>20%</u>
(=) Monto del pago provisional	<u><u>\$70,000</u></u>

COMENTARIOS

En este caso práctico se ejemplificó el cálculo del monto del pago provisional que el adquirente deberá enterar por cuenta del enajenante.

Como puede observarse, en el presente caso sí procede efectuar la retención del ISR por parte del adquirente al enajenante; esto, debido a que el adquirente es residente en México y se trata de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación es mayor a \$227,400.

REFERENCIA

Artículo 126.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional por la enajenación de una pantalla de plasma.

DATOS

☐ Monto total de la operación	\$100,000
--	-----------

DESARROLLO

No se efectuará la retención ni el pago provisional, ya que, de conformidad con el quinto párrafo del artículo 126 de la LISR, no procederá lo anterior cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales cuyo monto sea menor a \$227,400.

COMENTARIOS

Se ejemplificó el caso en el cual el adquirente no deberá efectuar la retención por tratarse de una enajenación menor a \$227,400.

REFERENCIA

Artículo 126.

CAPITULO VII ADQUISICION DE BIENES

Ingresos gravables

El artículo 130 de la LISR establece que se considerarán ingresos por adquisición de bienes, los siguientes:

1. La donación.

A este respecto, cabe destacar que no se pagará el ISR por los donativos en los siguientes casos:

- a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
- b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.
- c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el valor anual de la UMA. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de la LISR.

2. Los tesoros.

3. La adquisición por prescripción.

4. Los supuestos que a continuación se señalan:

- a) Cuando el valor de avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente.
- b) Cuando en la enajenación de un bien inmueble adquirido por un residente en el extranjero, las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero.
- c) En el caso de adquisición por parte de residentes en el extranjero de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, si el avalúo que practiquen las autoridades fiscales excede en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente.

5. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Tratándose de los numerales 1 a 3 anteriores, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en el numeral 4, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 125 de la LISR.

Determinación de los pagos provisionales

En términos del artículo 132 de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos por la adquisición de bienes cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, lo siguiente:

Ingresos por adquisición de bienes, sin deducción alguna

- (x) Tasa del 20%
- (=) Pago provisional

El pago provisional se hará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Tratándose de la diferencia determinada por avalúo a que se refiere el numeral 4 del rubro anterior de este Capítulo, el plazo se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

En operaciones consignadas en escritura pública en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones

notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas y deberán expedir comprobante fiscal, en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado. Asimismo, dichos fedatarios, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar, ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el CFF respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

Cabe destacar que el artículo 217 del RISR establece que en todos los casos de enajenación de inmuebles consignados en escritura pública en los que los adquirentes sean personas físicas o morales con fines no lucrativos, a excepción de las que señala el artículo 86, párrafos cuarto, quinto y sexto de la LISR, en los que el valor del avalúo exceda en más de un 10% al monto de la contraprestación pactada por la operación de que se trate, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, cuando eleven a escritura pública el contrato en que consta la enajenación, calcularán el pago provisional que le corresponda al adquirente conforme a lo siguiente:

**Parte en que el valor de avalúo exceda
al de la contraprestación pactada**

(x) Tasa del 20%

(=) Pago provisional

Lo anterior no será aplicable cuando:

1. La enajenación se realice mediante algún programa de fomento de vivienda realizado por la Federación, las entidades federativas y organismos descentralizados.
2. Se trate de elevar a escritura pública, contratos privados de compraventa de inmuebles o de celebrar en escritura pública el contrato definitivo en cumplimiento de un contrato de promesa de compraventa, siempre que se cumpla con lo siguiente:
 - a) Que el contrato de promesa de compraventa se hubiera celebrado ante fedatario público.
 - b) Que tratándose de contratos privados de promesa de compraventa o de compraventa de inmuebles, se hubieran timbrado para efectos fiscales y registrado dentro de los seis meses siguientes al día de su celebración ante las autoridades fiscales donde se encuentre ubicado el inmueble, a fin de que se expidieran a cargo del promitente comprador o del adquirente, las boletas de cobro de contribuciones locales que correspondan a dicho inmueble o bien, se hubiera pagado el impuesto local de adquisición de inmuebles correspondiente a dicho contrato.
 - c) Que, en su caso, el valor del inmueble que se consideró para efectos de registrar el contrato privado de promesa o de compraventa ante las autoridades locales, o bien, para pagar el impuesto local de adquisición de inmuebles correspondiente a dicho contrato, no exceda en más de un 10%, al precio de la enajenación, sin considerar el importe de los intereses como parte de dicho precio.
3. El adquirente en el contrato que se eleva a escritura pública sea una persona distinta de la que adquirió o tenía derecho a adquirir conforme a un contrato privado de promesa de compraventa o de compraventa, caso en el cual deberá cumplirse con lo previsto en el número anterior y acreditarse, además que se pagó el ISR por enajenación de bienes, por las cesiones de derechos que se hubieran pactado por el inmueble de que se trate o bien, que por dichas operaciones se presentó declaración, en los términos del tercer párrafo del artículo 126 de la LISR.

En caso de cumplirse con lo previsto en los números anteriores, los fedatarios públicos dejarán de calcular el ISR por la adquisición de bienes y señalarán, en la propia escritura, las razones por las cuales no efectuaron dicho cálculo.

Nota: Para los efectos del impuesto anual, véase el Capítulo XI de este Título.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional a cargo de una persona física por la adquisición de bienes (mejoras permanentes a un edificio que rentaba que quedaron a su beneficio).

DATOS

□ Ingreso obtenido por las mejoras permanentes que quedaron a su beneficio, según avalúo	\$480,000
--	-----------

DESARROLLO

10. Determinación del pago provisional.

Ingresos por adquisición de bienes, sin deducción alguna	\$480,000
(x) Tasa de impuesto	<u>20%</u>
(=) Pago provisional	<u><u>\$96,000</u></u>

COMENTARIOS

Se ejemplificó la mecánica para la determinación del pago provisional que deberá realizarse cuando se adquieran bienes.

REFERENCIA

Artículo 132.

CAPITULO VIII INGRESOS POR INTERESES

Concepto de intereses

Conforme a los artículos 133 de la LISR, se consideran ingresos por intereses, los siguientes:

1. Los establecidos en el artículo 8o. de la LISR.
2. Los demás que conforme a dicha Ley tengan el tratamiento de interés.

A este respecto, el citado artículo 8o. de la LISR establece que se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses los que a continuación se enumeran:

1. Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios.
2. Los premios de reportos o de préstamos de valores.
3. El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos.
4. El monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o de fianzas.
5. La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el SAT.
6. En las operaciones de factoraje financiero, la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple.
7. La diferencia entre la contraprestación pagada o percibida por la cesión de los derechos sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles y las rentas devengadas conforme al contrato de cesión.
8. En los contratos de arrendamiento financiero, la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.
9. Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerará el ajuste como parte del interés.
10. Las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.
11. La ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión.

Asimismo, el referido artículo 133 de la LISR, indica que también se consideran intereses, los conceptos siguientes:

1. Los pagos efectuados por las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, por los retiros parciales o totales que realicen dichas personas de las primas pagadas, o de los rendimientos de éstas, antes de que ocurra el riesgo o el evento amparado en la póliza, siempre que la prima haya sido pagada directamente por el asegurado.
2. Los pagos efectuados por las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, en el caso de seguros cuyo riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, y siempre que la prima haya sido pagada directamente por este último, cuando se den los supuestos siguientes:
 - a) La indemnización se pague antes de que el asegurado llegue a la edad de 60 años.
 - b) Hubieran transcurrido menos de 5 años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en que se pague la indemnización.
3. Los rendimientos de las aportaciones voluntarias depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del SAR o en la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro en los términos de la Ley del ISSSTE, así como los de las aportaciones complementarias depositadas en la cuenta de aportaciones complementarias en los términos de la Ley del SAR.

De lo anterior es importante destacar lo siguiente:

1. Como se observa, el artículo 133 de la LISR, el cual se encuentra incluido dentro del Capítulo VI del Título IV de la referida Ley, denominado “De los ingresos por intereses”, establece que todos los intereses que perciban las personas físicas, excepto los que se encuentren exentos del pago del impuesto, se deben gravar conforme a dicho capítulo, en vista de que a la letra señala: “se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los establecidos en el artículo 8o. de esta Ley y los demás que conforme a la misma tengan el tratamiento de interés”.
2. No obstante lo anterior, el artículo 142, fracción II, de la LISR, mismo que se incluye en el Capítulo IX del Título IV de la Ley de referencia, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, establece que, entre otros, se considerarán ingresos en los términos de dicho Capítulo, la ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI del Título IV de la Ley.
3. En nuestra opinión, efectuando una interpretación del citado artículo 133, en armonía con el concepto de interés que nos da el artículo 8o. de la misma Ley, no existen créditos distintos a los que se señalan en el Capítulo VI del Título IV de la LISR que generen intereses o ganancia cambiaria que deban gravarse conforme al Capítulo IX del Título IV de la Ley referida, ya que al tener el citado concepto de interés, carácter enunciativo mas no limitativo, no cabe posibilidad alguna de que haya intereses que queden fuera de dicho concepto, sin embargo, esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación.
4. Dicha opinión parece confirmarse con lo que se establece en el artículo 221 del RISR, ya que indica que las personas físicas, para determinar el impuesto del ejercicio, podrán aplicar, en lugar de lo dispuesto en el Capítulo VI del Título IV de la LISR denominado “De los ingresos por intereses”, lo que se señala en el Capítulo IX del Título IV de la misma Ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, cuando se trate de ingresos que durante el ejercicio que corresponda, se hayan obtenido por intereses provenientes de:
 - a) Depósitos efectuados en el extranjero.
 - b) Créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.
 - c) Créditos o préstamos otorgados a residentes en México.

Intereses exentos

El artículo 93 de la LISR, así como la regla 3.16.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 y otras disposiciones fiscales, señalan que las personas físicas no estarán obligadas a pagar el impuesto por la obtención de los intereses siguientes:

1. Los pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques para el depósito de salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 veces el valor anual de la UMA ($\$32,693.40 \times 5 = \$163,467$).

En estos casos, los intermediarios financieros no efectuarán retención alguna de ISR.

Por la parte que exceda, deberán efectuar la retención en los términos del artículo 54 de la LISR.

Cuando las cuentas de cheques para el depósito de salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, se encuentren denominadas en moneda extranjera, los intermediarios financieros no efectuarán la retención sobre los intereses derivados de dichas cuentas, siempre que el saldo promedio diario de las mismas no exceda de un monto equivalente a 8,668 dólares de los Estados Unidos de América en el ejercicio de que se trate. Por la parte que exceda deberán efectuar la retención en los términos del artículo 54 de la LISR, sin que en ningún caso dicha retención exceda del monto excedente de los intereses acreditados.

El saldo promedio diario en cita será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

2. Los pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 veces el valor anual de la UMA ($\$32,693.40 \times 5 = \$163,467$).

Este saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

3. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro deducibles establecidos por las empresas para sus trabajadores.

4. Los rendimientos de las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como a la cuenta individual del SAR, en los términos de la Ley del ISSSTE, no serán acumulables en el ejercicio en que se generen.
5. Los rendimientos de las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Infonavit, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, y de las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del fondo de vivienda de la cuenta de vivienda del SAR, en los términos de la Ley del ISSSTE, o del fondo de vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, no serán acumulables en el ejercicio en que se generen.
6. Según la fracción XXIX del artículo noveno de las DTLISR14, los intermediarios financieros no efectuarán retención del ISR sobre los ingresos por intereses que paguen a personas físicas, provenientes de los títulos y valores, a que se refiere el artículo segundo, fracciones LII, LXXII, quinto párrafo de las disposiciones transitorias de la LISR para 2002, publicadas en el DOF el 1o. de enero de 2002, y artículo segundo, fracciones XI y XV de las disposiciones transitorias de la citada Ley para 2003, publicadas en el referido DOF el 30 de diciembre de 2002, hasta que la tasa de interés se pueda revisar o se revise, de acuerdo con las condiciones establecidas en su emisión.

Intereses a los que no les será aplicable la exención en el ISR

Según el artículo 93 de la LISR, la exención en el impuesto no se podrá aplicar, tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II del Título IV de la ley que regula dicho impuesto, en los casos siguientes:

1. Intereses pagados por instituciones de crédito, cuando los mismos provengan de cuentas de cheques para el depósito de salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 veces el valor anual de la UMA ($\$32,693.40 \times 5 = \$163,467$).

Cuando las cuentas de cheques para el depósito de salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, se encuentren denominadas en moneda extranjera, los intermediarios financieros no efectuarán la retención sobre los intereses derivados de dichas cuentas, siempre que el saldo promedio diario de las mismas no exceda de un monto equivalente a 8,668 dólares de los Estados Unidos de América en el ejercicio de que se trate. Por la parte que exceda deberán efectuar la retención en los términos del artículo 54 de la LISR, sin que en ningún caso dicha retención exceda del monto excedente de los intereses acreditados (regla 3.16.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021).

2. Intereses pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 veces el valor anual de la UMA ($\$32,693.40 \times 5 = \$163,467$).

Concepto de interés real

Según el artículo 134 de la LISR, se considera interés real, el monto en el que los intereses excedan al ajuste por inflación.

Para obtener el ajuste por inflación se deberá observar la mecánica siguiente:

- 1o. Se deberá determinar el saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses.

Suma de los saldos diarios de la inversión, sin considerar los intereses devengados no pagados

(÷) Número de días de la inversión

(=) Saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses

- 2o. Se obtiene el ajuste por inflación correspondiente a la inversión.

Saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses

(x) Factor

(=) Ajuste por inflación

- 3o. El factor se determinará de la manera siguiente:

	INPC del mes más reciente del periodo de la inversión
(÷)	INPC del primer mes del periodo de la inversión
(=)	Cociente
(-)	Unidad
(=)	Factor

Cuando el cálculo se realice por un periodo inferior a un mes o abarque fracciones de mes, el incremento porcentual del citado INPC para dicho periodo o fracción de mes, se considerará en proporción al número de días por el que se efectúa el cálculo.

Nota: Para los efectos del impuesto anual, véase el Capítulo XI de este Título.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del interés real que generó una inversión durante el periodo comprendido de enero a diciembre de 2022.

DATOS

□ Monto de los intereses nominales percibidos durante el periodo de enero a diciembre de 2022	\$400
□ Suma de los saldos diarios que generó la inversión en el periodo, sin considerar los intereses devengados no pagados en cada uno de los meses de 2022	\$3'127,428
□ Número de días de la inversión	365
□ Primer mes del periodo de la inversión	enero de 2022
□ Mes más reciente del periodo de la inversión	diciembre de 2022
□ INPC de diciembre de 2022 (supuesto)	118.997
□ INPC de enero de 2022 (supuesto)	115.201

DESARROLLO

10. Determinación del saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses durante el periodo de enero a diciembre de 2022.

Suma de los saldos diarios de la inversión en el periodo, sin considerar los intereses devengados no pagados de enero a diciembre de 2022	\$3'127,428
(÷) Número de días de la inversión	<u>365</u>
(=) Saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses del periodo de enero a diciembre de 2022	<u><u>\$8,568</u></u>

20. Determinación del factor correspondiente al periodo de enero a diciembre de 2022.

INPC de diciembre de 2022	118.997
(÷) INPC de enero de 2022	<u>115.201</u>
(=) Cociente	1.0330
(-) Unidad	<u>1.0000</u>
(=) Factor del periodo de enero a diciembre de 2022	<u><u>0.0330</u></u>

30. Determinación del ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de enero a diciembre de 2022.

Saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses de enero a diciembre de 2022	\$8,568
(x) Factor	<u>0.0330</u>
(=) Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de enero a diciembre de 2022	<u><u>\$283</u></u>

40. Determinación del interés real correspondiente a la inversión realizada en el periodo de enero a diciembre de 2022.

Monto de los intereses nominales percibidos durante el periodo de enero a diciembre de 2022	\$400
(-) Ajuste por inflación	<u>283</u>
(=) Interés real percibido por la inversión realizada de enero a diciembre de 2022	<u>\$117</u>

COMENTARIOS

En el caso práctico anterior se mostró la mecánica que deben seguir las personas físicas para obtener los intereses reales de inversiones realizadas en el ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 134.

Deducción de pérdidas

De conformidad con el artículo 134 de la LISR, cuando el ajuste por inflación sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considerará como pérdida.

La pérdida se podrá disminuir de los demás ingresos obtenidos en el ejercicio, excepto de los siguientes:

1. Salarios, así como conceptos asimilados a éstos.
2. Los correspondientes a las actividades empresariales o profesionales.
3. Los obtenidos conforme al régimen de incorporación fiscal.

La parte de la pérdida que no se hubiese podido disminuir en el ejercicio, se podrá aplicar en los cinco ejercicios siguientes hasta agotarla, actualizada desde el último mes del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del ejercicio en el que se aplique, o desde que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio en que se aplique, según corresponda, conforme a lo siguiente:

Primer supuesto:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del último mes del ejercicio en el que se aplique la pérdida} \\ (\div) & \text{INPC del último mes del ejercicio en que ocurrió} \\ (=) & \underline{\underline{\text{Factor de actualización}}} \end{aligned}$$

Segundo supuesto:

$$\begin{aligned} & \text{INPC del último mes del ejercicio en el que se aplique la pérdida} \\ (\div) & \text{INPC del mes en que se actualizó por última vez} \\ (=) & \underline{\underline{\text{Factor de actualización}}} \end{aligned}$$

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la pérdida que generó una inversión durante el periodo comprendido de febrero a octubre de 2022.

DATOS

□ Intereses nominales obtenidos por la inversión de febrero a octubre de 2022	\$1,150
□ Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de febrero a octubre de 2022	\$2,000

DESARROLLO

1o. Determinación de la pérdida.

Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de febrero a octubre de 2022	\$2,000
(-) Intereses nominales obtenidos por la inversión de febrero a octubre de 2022	<u>1,150</u>
(=) Pérdida	<u><u>\$850</u></u>

COMENTARIOS

Según el artículo 134 de la LISR, cuando el ajuste por inflación sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considerará como pérdida.

REFERENCIA

Artículo 134.

Retención y entero del impuesto

En términos del artículo 135 de la LISR, quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 133 de la mencionada Ley, estarán obligados a retener y enterar el impuesto, aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate, en este caso, en la LIF2022, sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional.

Durante el ejercicio de 2022, la tasa mencionada es del 0.08% anual, por lo que la retención de ISR se deberá efectuar en la proporción que corresponda al número de días en que se mantenga la inversión que dé lugar al pago de los intereses.

Por otra parte, en el caso de los intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero y que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que en el ejercicio de 2022 únicamente obtengan ingresos acumulables por intereses, podrán optar por considerar la retención que se les efectúe como pago definitivo, siempre que dichos ingresos no excedan de \$100,000.00.

En relación con el párrafo anterior, el artículo cuarto transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (DOF 26/XII/2013) indica que las personas físicas obligadas a acumular a sus demás ingresos los obtenidos por concepto de intereses, pudieron optar por no declarar en su declaración anual de 2013 los montos percibidos por dicho concepto, siempre que hayan considerado como pago definitivo del ISR, el monto de la retención efectuada por la persona que haya realizado el pago de dichos conceptos.

Las personas físicas que ejercieron la opción a que se refiere el párrafo anterior debieron manifestar expresamente, en el campo correspondiente que se estableció en la declaración anual del ejercicio de 2013, que eligieron dicha opción y con ello renunciaron expresamente al acreditamiento que, en su caso, resultara del ISR que les hubieran retenido las personas que les hubieran hecho el pago de dichos intereses.

Por lo que se refiere a la declaración anual del ejercicio de 2022, se recomienda a nuestros lectores estar al pendiente de la posible modificación del artículo cuarto transitorio del citado Decreto.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto de la retención del ISR que le corresponde a una inversión que una persona física mantuvo durante el periodo del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 2022.

DATOS

□ Monto del capital de la inversión que dio lugar al pago de los intereses	\$500,000
□ Número de días que se mantuvo la inversión durante el periodo	334 días
□ Tasa anual de retención del ISR en el ejercicio de 2022	0.08%

DESARROLLO

1o. Determinación de la tasa de retención del ISR correspondiente al periodo del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 2022.

Tasa anual de retención del ISR en el ejercicio de 2022	0.08%
(÷) Número de días del ejercicio de 2022	365
(x) Número de días en que se mantuvo la inversión en el periodo	<u>334</u>
(=) Tasa de retención del ISR correspondiente al periodo del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 2022	<u><u>0.0732%</u></u>

2o. Determinación de la retención del ISR por la inversión mantenida en el periodo del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 2022.

Monto del capital de la inversión que dio lugar al pago de los intereses	\$500,000
(x) Tasa de retención del ISR correspondiente al periodo	<u>0.0732%</u>
(=) Retención del ISR correspondiente a la inversión mantenida en el periodo del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 2022	<u><u>\$366</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener la retención del ISR correspondiente a los intereses por inversiones realizadas por personas físicas.

REFERENCIA

Artículo 135.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto de la retención del ISR que efectuará una sociedad que no se considera integrante del sistema financiero, correspondiente a los intereses obtenidos en junio de 2022 por una inversión realizada por una persona física en títulos valor que no son colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad.

DATOS

□ Intereses nominales pagados a la persona física durante junio de 2022	\$30,000
□ Tasa de retención de ISR	20%

DESARROLLO

1o. Determinación de la retención de ISR de junio de 2022.

Intereses nominales pagados a la persona física en junio de 2022	\$30,000
(x) Tasa de retención de ISR	20%
(=) Retención de ISR correspondiente a junio de 2022	<u>\$6,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar la retención del ISR en el caso de los intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero y que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad.

REFERENCIA

Artículo 135.

CAPITULO IX PREMIOS

Pagos provisionales y definitivos de las personas físicas que perciben ingresos por la obtención de premios Periodicidad de pago

El ISR que resulte por la obtención de premios será retenido por las personas que hagan los pagos, y se considerará como pago definitivo cuando quien perciba el ingreso lo declare estando obligado a ello en los términos del segundo párrafo del artículo 90 de la LISR; dicho párrafo indica que las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, donativos y premios obtenidos en el mismo, siempre que estos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.

Las personas físicas que no presenten la declaración mencionada no podrán considerar la retención efectuada como pago definitivo y deberán acumular, a sus demás ingresos, el monto de los ingresos por la obtención de premios. En este caso, la persona que obtenga el ingreso podrá acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la retención del ISR federal que le hubiera efectuado la persona que pagó el premio.

En los casos de retención de contribuciones, los retenedores las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la finalización del periodo de la retención.

(Arts. 138, penúltimo y último párrafos, LISR y 6o., cuarto párrafo, fracción I, CFF)

Ingresos gravables

Se consideran ingresos por la obtención de premios los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el ISR que corresponda como retención, el importe del ISR pagado por cuenta del contribuyente se considerará como ingreso por la obtención de premios.

No se considerará como premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en las loterías.

(Art. 137, LISR)

Ingresos exentos

No se pagará el ISR por los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

(Art. 93, fracción XXIV, LISR)

Tasas de impuesto

El ISR por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos mencionados o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del ISR será del 21% en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos señalados, a una tasa que exceda del 6%.

(Art. 138, primer párrafo, LISR)

Mecánica para determinar las retenciones del ISR (pagos provisionales y definitivos)

El ISR por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará conforme a la mecánica siguiente:

Valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero

- (x) Tasa del impuesto 1% (cuando la entidad federativa no grave con un impuesto local los premios o el gravamen no exceda del 6%) o 21% (cuando la entidad federativa aplique un impuesto local sobre los ingresos por premios, a una tasa que exceda del 6%)
-

(=) ISR a retener por la obtención de premios

El ISR por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

(Art. 138, primer y segundo párrafos, LISR)

CAPITULO X DIVIDENDOS

Según el primer párrafo del artículo 140 de la LISR, las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. En nuestra opinión, los dividendos o utilidades se deberán acumular independientemente de que provengan de la Cufin o no provengan de dicha cuenta. Asimismo, las personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades. En este último caso se deberá proceder como a continuación se indica:

1. Determinación del monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades.

Dividendos o utilidades percibidos

(+) ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades correspondiente al dividendo o utilidad percibido

(=) Monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades distribuidos

2. Determinación del ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades correspondiente al dividendo o utilidad percibido.

Monto del dividendo o utilidad

(x) Factor de 1.4286 (para 2022)

(=) Resultado

(x) Tasa del 30% (para 2022)

(=) ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades correspondiente al dividendo o utilidad percibido

Cabe señalar que para poder acreditar el ISR correspondiente a los dividendos, es necesario contar con la constancia y el comprobante fiscal de dividendos percibidos que al efecto expida la persona moral que se los distribuyó.

Según el inciso b) de la fracción XI del artículo 76 de la LISR, las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades, deberán proporcionar a quienes les efectúen los pagos por concepto de dividendos, comprobante fiscal en el que se señale lo siguiente:

1. Monto de los dividendos pagados.

2. El ISR retenido en los términos de los artículos 140 y 164 de la LISR.

3. Si los dividendos provienen de la Cufin o de la cuenta de dividendos netos, según se trate, o si se trata de dividendos o utilidades que no provienen de dichas cuentas.

El comprobante fiscal se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

Por otra parte, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR, las personas físicas están sujetas a un ISR adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. El ISR se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado tendrá el carácter de definitivo, es decir, no podrá acreditarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona física en su declaración anual; no obstante ello, los dividendos o utilidades percibidos que sean objeto de retención de ISR sí deberán acumularse a los demás ingresos del ejercicio que, en su caso, obtenga la persona física; para tal efecto, se estará a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 140 de la LISR (véase la página anterior).

Al respecto, la fracción XXX del artículo noveno de las DTLISR14 señala que el ISR adicional sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México. Para tal

efecto, la persona moral que realizará dicha distribución estará obligada a mantener la Cufin con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra Cufin con las utilidades generadas a partir del 1o. de enero de 2014. Esto, con objeto de identificar de cuál Cufin provienen los dividendos o utilidades distribuidos a las personas físicas, a efecto de saber si procede realizar o no la citada retención del 10% de ISR adicional.

Cuando la persona moral no lleve las dos cuentas indicadas en el párrafo anterior por separado o cuando ésta no identifique las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del ejercicio de 2014, por lo que cuando distribuyan dividendos o utilidades provenientes de la Cufin, deberán efectuar dicha retención.

El ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona física, se determinará conforme a la operación siguiente:

Dividendos o utilidades distribuidos a la persona física
a partir del ejercicio de 2015, provenientes del saldo de
la Cufin generada a partir del ejercicio de 2014

(x) Tasa de ISR adicional (10%)

(=) ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos
a la persona física

De acuerdo con la fracción I del artículo tercero de las DVTISR16, a partir del ejercicio de 2017, el porcentaje del 10% del ISR adicional se podrá reducir, mediante la aplicación de un estímulo fiscal que consiste en un crédito fiscal equivalente al monto que resulte de aplicar al dividendo o utilidad que se distribuya, el porcentaje que corresponda conforme al año de distribución conforme a la siguiente tabla; el crédito fiscal que se determine será acreditable únicamente contra el ISR que se deba retener y enterar en los términos señalados.

<i>Año de distribución del dividendo o utilidad</i>	<i>Porcentaje aplicable al monto del dividendo o utilidad distribuido</i>
2017	1.00%
2018	2.00%
2019 en adelante	5.00%

El estímulo en cita sólo será aplicable cuando las personas morales cumplan los requisitos siguientes:

1. Los dividendos o utilidades sean reinvertidos y distribuidos por personas morales que identifiquen en su contabilidad los registros de las utilidades o dividendos generados en los ejercicios de 2014, 2015 y 2016, así como las distribuciones respectivas.
2. Presenten en las notas de los estados financieros, información analítica del periodo en el cual se generaron las utilidades, se reinvirtieron y se distribuyeron como dividendos o utilidades.
3. Presenten la información que, en su caso, establezca el SAT mediante reglas de carácter general (reglas misceláneas).
4. Las personas morales cuyas acciones no se encuentren colocadas en bolsa de valores, concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores, y apliquen el estímulo de referencia, deberán optar por dictaminar sus estados financieros en los términos que establece el artículo 32-A del CFF.
5. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades respecto de acciones colocadas entre el gran público inversionista, deberán identificar e informar a los intermediarios del mercado de valores, los ejercicios de donde provienen los dividendos para que dichos intermediarios realicen la retención correspondiente.

El estímulo fiscal en cita, se determinará conforme a lo siguiente:

10. Determinación del estímulo fiscal por la distribución de dividendos a partir del ejercicio de 2017, de las utilidades

generadas a partir del ejercicio de 2014.

Dividendos distribuidos a la persona física a partir del ejercicio de 2017, correspondientes a las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014

(x) Porcentaje de estímulo aplicable (1, 2 o 5%)

(=) Estímulo fiscal por la distribución de dividendos a partir del ejercicio de 2017, de las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014

2o. Determinación de la retención neta del ISR a la persona física por la distribución de dividendos a partir del ejercicio de 2017, de las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014.

Dividendos distribuidos a la persona física a partir del ejercicio de 2017, correspondientes a las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014

(x) Tasa de ISR adicional (10%)

(=) ISR adicional sobre los dividendos distribuidos a la persona física

(-) Estímulo fiscal por la distribución de dividendos a partir del ejercicio de 2017, de las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014

(=) Retención neta del ISR a la persona física por la distribución de dividendos a partir del ejercicio de 2017, de las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014

Para efectos de la LISR, se les deberá dar el tratamiento de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos, a los conceptos siguientes:

1. Los intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la LGSM.
2. Las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
3. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los requisitos siguientes:
 - a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral que los otorga.
 - b) Que se pacten a un plazo menor de un año.
 - c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la LIF2021 para la prórroga de créditos fiscales.
 - d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
4. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la LISR y que beneficien a los accionistas de las personas morales.
5. Las omisiones de ingresos.
6. Las compras no realizadas e indebidamente registradas.
7. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.
8. La modificación a la utilidad fiscal realizada por las autoridades fiscales, derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

Respecto al párrafo anterior, se recomienda consultar el criterio normativo del SAT 48/ISR/N Dividendos o utilidades distribuidos pagados por una sociedad. Acumulación de los demás ingresos de las personas físicas.

Nota: Para los efectos del impuesto anual, véase el Capítulo XI de este Título.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto que una persona física debe acumular a sus demás ingresos en 2022, por concepto de dividendos percibidos en el mismo.

- Dicha persona optó por acreditar el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos.

DATOS

□ Dividendos o utilidades percibidos en el ejercicio	\$100,000
--	-----------

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades.

Dividendos o utilidades percibidos en el ejercicio	\$100,000
(x) Factor	<u>1.4286</u>
(=) Resultado	142,860
(x) Tasa del ISR	<u>30%</u>
(=) ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades	<u><u>\$42,858</u></u>

2o. Determinación del monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades distribuidos.

Dividendos o utilidades percibidos	\$100,000
(+) ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades	<u>42,858</u>
(=) Monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades distribuidos	<u><u>\$142,858</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra la mecánica para determinar el monto acumulable a los demás ingresos percibidos en el ejercicio por una persona física, por concepto de dividendos que se obtengan en el mismo periodo. Dicha mecánica sólo se utilizará cuando la persona física haya optado por acreditar el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades.

La opción a que se refiere el párrafo anterior, se podrá ejercer sin tener en cuenta si los dividendos o utilidades distribuidos fueron objeto o no de la retención del 10% del ISR adicional a que se refiere el siguiente caso práctico.

REFERENCIA

Artículo 140.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto del ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral residente en México a una persona física en el ejercicio de 2022.

- Las utilidades distribuidas se generaron en el ejercicio de 2016.

DATOS

□ Dividendos o utilidades distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	\$400,000
□ Tasa de ISR adicional	10%

DESARROLLO

1o. Determinación del ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022.

Dividendos o utilidades distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	\$400,000
(x) Tasa de ISR adicional	10%
(=) ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022	<u>\$40,000</u>

COMENTARIOS

Se ilustró la mecánica para determinar el ISR adicional a cargo de las personas físicas por los dividendos o utilidades que les distribuyan las personas morales residentes en México. El ISR se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado tendrá el carácter de definitivo, es decir, no podrá acreditarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona física en su declaración anual; no obstante ello, los dividendos o utilidades percibidos que sean objeto de retención de ISR sí deberán acumularse a los demás ingresos del ejercicio que, en su caso, obtenga la persona física; para tal efecto, se estará a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 140 de la LISR.

El ISR adicional sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México. Para tal efecto, la persona moral que realizará dicha distribución estará obligada a mantener la Cufin con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra Cufin con las utilidades generadas a partir del 1o. de enero de 2014. Esto, con objeto de identificar de cuál Cufin provienen los dividendos o utilidades distribuidos a las personas físicas, a efecto de saber si procede realizar o no la citada retención del 10% de ISR adicional.

Cuando la persona moral no lleve las dos cuentas indicadas en el párrafo anterior por separado o cuando ésta no identifique las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del ejercicio de 2014, por lo que cuando distribuyan dividendos o utilidades provenientes de la Cufin, deberán efectuar dicha retención.

REFERENCIA

Artículos 140, segundo párrafo y noveno, fracción XXX, de las DTLISR14.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto neto del ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos por una persona moral residente en México a una persona física en el ejercicio de 2022.

- Las utilidades distribuidas se generaron en el ejercicio de 2016.

DATOS

□ Dividendos o utilidades distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	\$800,000
□ Tasa de ISR adicional	10%
□ Porcentaje de estímulo aplicable	5%

DESARROLLO

1o. Determinación del estímulo fiscal por la distribución de dividendos en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016.

Dividendos distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	800,000
(x) Porcentaje de estímulo aplicable	<u>5%</u>
(=) Estímulo fiscal por la distribución de dividendos en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	<u>\$40,000</u>

2o. Determinación de la retención neta del ISR a la persona física por la distribución de dividendos en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016.

Dividendos distribuidos a la persona física en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	800,000
(x) Tasa de ISR adicional	<u>10%</u>
(=) ISR adicional sobre los dividendos distribuidos a la persona física	80,000
(-) Estímulo fiscal por la distribución de dividendos en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	<u>40,000</u>
(=) Retención neta del ISR a la persona física por la distribución de dividendos en el ejercicio de 2022, provenientes de las utilidades generadas en el ejercicio de 2016	<u>\$40,000</u>

COMENTARIOS

Se ilustra la mecánica para calcular la retención neta del ISR adicional que, a partir del ejercicio de 2017, deberán efectuar las personas morales residentes en México, a las personas físicas, por la distribución de dividendos o utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014.

REFERENCIA

Artículos 140, segundo párrafo, noveno, fracción XXX, de las DTLISR14 y tercero, fracción I, de las DVTISR16.

CAPITULO XI

DE LOS DEMAS INGRESOS DE LAS PERSONAS FISICAS

Ingresos gravables

Según el artículo 142 de la LISR, se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos del Capítulo IX, del Título IV, de la mencionada Ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, los siguientes:

1. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
2. La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI del Título IV de la LISR.
3. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.
4. Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere el numeral siguiente.
5. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero. En el caso de reducción de capital o de liquidación de sociedades residentes en el extranjero, el ingreso se determinará restando al monto del reembolso por acción, el costo comprobado de adquisición de la acción actualizado por el periodo comprendido desde el mes de la adquisición y hasta aquel en el que se pague el reembolso.

Las personas físicas que perciben dividendos o utilidades referidos en este numeral, además de acumularlos para efectos de determinar el pago del ISR al que estuvieren obligados conforme al Título IV de la LISR, deberán enterar de forma adicional, el ISR que se cause por multiplicar la tasa del 10%, al monto al cual tengan derecho del dividendo o utilidad efectivamente distribuido por el residente en el extranjero, sin incluir el monto del impuesto retenido que en su caso se hubiere efectuado. El pago de este impuesto tendrá el carácter de definitivo y deberá ser enterado a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que se percibieron los dividendos o utilidades.

6. Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
7. Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.
8. Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.
9. Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.
10. La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales con fines no lucrativos, siempre que no se hubiera pagado el impuesto por el remanente distribuible ficto a que se refiere el último párrafo del artículo 79 de la LISR.
11. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.
12. Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 185 de la LISR.
13. Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un bien inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.
14. Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras a que se refieren los artículos 16-A del CFF y 21 de la LISR.
15. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de la LISR y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
16. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones a que se refiere la fracción XXI del artículo 93 y el artículo 133 de la LISR, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, así como las que correspondan al excedente determinado conforme al segundo párrafo de la fracción XXI del artículo 93 de

la LISR.

17. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del CFF.

18. Los ingresos provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción V del artículo 151 de la LISR, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en los supuestos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años, para estos efectos se considerará como ingreso el monto total de las aportaciones que hubiese realizado a dicho plan personal de retiro o a la subcuenta de aportaciones voluntarias que hubiere deducido conforme al artículo 151, fracción V, de la LISR, actualizadas, así como los intereses reales devengados durante todos los años de la inversión, actualizados.

Pagos provisionales por intereses y ganancia cambiaria

El artículo 142, fracción II, de la LISR, establece que se considerarán como ingresos la ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI del Título IV de la LISR.

No obstante lo anterior, es importante señalar que el artículo 133 de la LISR, el cual se encuentra incluido dentro del Capítulo VI del Título IV de la referida Ley, denominado “De los ingresos por intereses”, establece que todos los intereses que perciban las personas físicas, excepto aquellos que se encuentren exentos del ISR, se deben gravar conforme al Capítulo en comento, en vista de que a la letra indica que: Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los establecidos en el artículo 8o. de esta ley y los demás que conforme a la misma tengan el tratamiento de interés.

A este respecto, el citado artículo 8o. de la LISR establece que se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe a los rendimientos de créditos de cualquier clase.

En nuestra opinión, efectuando una interpretación del artículo 133 de la LISR, en armonía con el citado concepto de interés que nos da el artículo 8o. de la misma Ley, no existen créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI del Título IV de la ley, que generen intereses o ganancia cambiaria que deban gravarse conforme al Capítulo IX del Título IV de la Ley de referencia, ya que, al tener el citado concepto de interés, carácter enunciativo mas no limitativo, no cabe posibilidad alguna de que hayan intereses que queden fuera del mismo.

Al parecer, nuestra opinión se confirma con lo que se establece en el artículo 221 del RISR, ya que indica que las personas físicas, para determinar el impuesto del ejercicio, podrán aplicar, en lugar de lo dispuesto en el Capítulo VI del Título IV de la LISR, denominado “De los ingresos por intereses”, lo que se señala en el Capítulo IX del Título IV de la misma Ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, cuando se trate de ingresos que durante el ejercicio que corresponda se hayan obtenido por intereses provenientes de:

- 1.** Depósitos efectuados en el extranjero.
- 2.** Créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.
- 3.** Créditos o préstamos otorgados a residentes en México.

Sin embargo, esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación.

Por otra parte, es importante señalar que el artículo 144 de la LISR, establece que los contribuyentes que obtengan ingresos por intereses o ganancia cambiaria, por los mismos, efectuarán dos pagos provisionales semestrales, excepto por aquellos que deriven de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero.

Estos pagos se deberán enterar en los meses de julio del mismo ejercicio y enero del año siguiente.

Los pagos provisionales semestrales se calcularán de acuerdo con la mecánica siguiente:

Ingresos acumulables por intereses y ganancia
cambiaria obtenidos en el semestre

- (↓) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la LISR, elevada al semestre
- (=) Impuesto a cargo
- (-) Retenciones de impuesto efectuadas en el periodo
por personas morales
- (=) Pago provisional del ISR, correspondiente al semestre
(cuando el resultado sea positivo)

Nota: Para los efectos del impuesto anual, véase el Capítulo XI de este Título.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional del ISR correspondiente al semestre comprendido de enero a junio de 2022, a cargo de una persona física que obtiene ingresos por intereses derivados de un préstamo efectuado a una persona moral residente en México.

DATOS

□ Ingresos acumulables por intereses obtenidos de enero a junio de 2022	\$80,000
□ Retenciones de ISR efectuadas por la persona moral en dicho periodo (\$80,000 x 35%)	\$28,000

DESARROLLO

10. Determinación del pago provisional del periodo comprendido de enero a junio de 2022.

Ingresos acumulables por intereses obtenidos de enero a junio de 2022	\$80,000
(↓) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la LISR, elevada al semestre (conforme a la tarifa vigente en 2021)	↓
(=) Impuesto a cargo del semestre de enero a junio de 2022	8,451
(-) Retenciones de ISR efectuadas por la persona moral en dicho periodo	28,000
(=) Importe del pago provisional del semestre de enero a junio de 2022	<u>\$0</u>

COMENTARIOS

Se mostró el procedimiento para determinar el pago provisional semestral de una persona física que obtiene ingresos por intereses derivados de un préstamo efectuado a una persona moral residente en México.

Cabe destacar que cuando los ingresos por intereses se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, las mismas deberán retener como pago provisional, la cantidad que resulte de aplicar la mecánica siguiente:

Ingresos acumulables por intereses y ganancia cambiaria
(x) Tasa del 35% para el ejercicio de 2022, de acuerdo con el artículo 152 de la LISR
(=) <u>ISR por retener</u>

La retención del ISR se deberá enterar, en su caso, conjuntamente con las efectuadas por el pago de salarios. Asimismo, quien efectúe el pago deberá proporcionar a los contribuyentes, constancia de la retención efectuada.

REFERENCIA

Artículo 144.

Pagos provisionales por ingresos distintos de intereses

De acuerdo con el artículo 145 de la LISR, las personas físicas que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, excepto intereses y ganancia cambiaria, deberán cubrir, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la mecánica siguiente:

Ingreso percibido sin deducción alguna

(x) Tasa de 20%

(=) Monto del pago provisional

Ahora bien, cuando las personas físicas obtengan en forma periódica ingresos de los mencionados en este Capítulo, excepto intereses y ganancia cambiaria, deberán efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, conforme a la mecánica siguiente:

Ingresos obtenidos en el mes, sin deducción alguna

(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR

(=) Excedente del límite inferior

(x) Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior

(=) Impuesto marginal

(+) Cuota fija

(=) Impuesto según tarifa del artículo 96 de la LISR

Contra el pago provisional se podrán acreditar las cantidades retenidas por las personas morales en el mes de que se trate.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional del ISR a cargo de una persona física que obtuvo ingresos en forma esporádica, derivados de una pena convencional.

- El ingreso se percibió en marzo de 2022.

DATOS

□ Ingresos derivados de la pena convencional	\$500,000
--	-----------

DESARROLLO

1o. Determinación del monto del pago provisional del ISR a cargo de la persona física en marzo de 2022.

Ingresos percibidos por la pena convencional	\$500,000
(x) Tasa de impuesto	<u>20%</u>
(=) Monto del pago provisional del ISR a cargo de la persona física en marzo de 2022	<u><u>\$100,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento que se deberá seguir para determinar el pago provisional del ISR cuando se perciben ingresos en forma esporádica. Dicho pago se deberá efectuar ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

REFERENCIA

Artículo 145.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del pago provisional del ISR a cargo de una persona física que obtiene ingresos en forma periódica por derechos de autor, siendo persona distinta de éste.

- El pago provisional corresponde a abril de 2022.
- Los derechos de autor son pagados por una persona moral.
- La persona física no percibe ingresos por salarios.

DATOS

□ Ingresos por derechos de autor de abril de 2022	\$100,000
□ ISR retenido por la persona moral que efectúa los pagos por derechos de autor (\$100,000 x 20%)	\$20,000

DESARROLLO

10. Determinación del pago provisional del ISR correspondiente a abril de 2022.

Ingresos por derechos de autor de abril de 2022	\$100,000
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 96 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	81,211
(=) Excedente del límite inferior	18,789
(x) Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	32%
(=) Impuesto marginal	6,012
(+) Cuota fija	19,583
(=) Impuesto según la tarifa del artículo 96 de la LISR	25,595
(-) Retenciones efectuadas en abril de 2022	20,000
(=) Monto del pago provisional del ISR correspondiente a abril de 2022	<u>\$5,595</u>

COMENTARIOS

Se ejemplificó la mecánica que deberán seguir las personas físicas que obtienen ingresos en forma periódica, entre otros, por derechos de autor, siendo personas distintas de éste.

El pago provisional mensual se deberá enterar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

REFERENCIA

Artículo 145.

CAPITULO XII

IMPUESTO ANUAL DE LAS PERSONAS FISICAS

Obligación de pago del impuesto anual

El artículo 150 de la LISR indica que las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

En el ejercicio de 2022 no estarán obligadas a presentar la declaración señalada, las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables en el ejercicio por salarios y conceptos asimilados a estos y por intereses, cuya suma no exceda de \$400,000.00, siempre que los ingresos por concepto de intereses reales no excedan de \$100,000.00 y sobre dichos ingresos se haya aplicado la retención correspondiente.

En la declaración anual, los contribuyentes que en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales, incluyendo aquellos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto y por los que se pagó el impuesto definitivo, superiores a \$500,000.00, deberán declarar la totalidad de sus ingresos, incluidos aquellos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos de las fracciones XVII, XIX inciso a), y XXII, del artículo 93 de la LISR y por los que se haya pagado impuesto definitivo en los términos del artículo 138 de la misma.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, presentarán declaración anual en los casos siguientes (artículo 98, fracción III, de la LISR):

1. Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de salarios y conceptos asimilados a estos.
2. Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.
3. Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.
4. Cuando obtengan ingresos por salarios y conceptos asimilados a estos, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones correspondientes.
5. Cuando obtengan ingresos anuales por salarios y conceptos asimilados a estos que excedan de \$400,000.00.

Cálculo del impuesto anual

De acuerdo con el artículo 152 de la LISR, las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio conforme a la mecánica siguiente:

1. Se sumarán los ingresos siguientes, después de efectuar las deducciones autorizadas para cada uno de los mismos:
 - a) Ingresos por salarios y conceptos asimilados a estos.
 - b) Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
 - c) Ingresos por enajenación de bienes.
 - d) Ingresos por adquisición de bienes.
 - e) Ingresos por intereses.
 - f) Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales.
 - g) Demás ingresos que obtengan las personas físicas.
2. A la suma de los ingresos mencionados se le adicionará la utilidad gravable por los ingresos obtenidos conforme al régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
3. El resultado obtenido se disminuirá con las deducciones personales mencionadas en el artículo 151 de la LISR.
4. Considerando que la educación es parte fundamental para lograr los objetivos de desarrollo, modernización y progreso de nuestro país y que es necesario apoyar a las familias mexicanas que destinan una parte importante de su ingreso en la educación de sus hijos, el Ejecutivo Federal publicó en el DOF del 26 de diciembre de 2013 el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. El artículo 1.8 del referido Decreto otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos (colegiaturas).

Los sujetos que gozarán de este beneficio serán las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR.

El estímulo fiscal consiste en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 152 de la LISR (base del ISR del ejercicio), la cantidad que corresponda sin exceder los límites que más adelante se indican, por los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a los tipos de educación que más adelante se mencionan.

Los tipos de educación que gozarán del beneficio fiscal de referencia son los siguientes:

a) Básico, el cual está compuesto por los niveles siguientes:

- Preescolar.
- Primaria.
- Secundaria.

b) Medio superior, el cual comprende:

- El nivel de bachillerato.
- Los demás niveles equivalentes al de bachillerato.
- La educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes.

Ambos tipos de educación son a los que se refiere la Ley General de Educación.

Según los artículos 1.8 y 1.9 del Decreto en cita, los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán cumplir los requisitos siguientes:

a) Deberán efectuarse por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o sus descendientes en línea recta, siempre que el cónyuge, concubino, ascendiente o descendiente de que se trate no perciba durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el valor anual de la UMA.

Para los efectos de lo dispuesto en este inciso, los adoptados se consideran como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

b) Que los pagos se realicen a instituciones educativas privadas que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.

Cabe mencionar que las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza (instituciones educativas), que cuentan con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, son las comprendidas en el Título III de la LISR, denominado “Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos”.

c) Que los pagos sean para cubrir únicamente los servicios correspondientes a la enseñanza del alumno, de acuerdo con los programas y planes de estudio que en los términos de la Ley General de Educación se hubiera autorizado para el nivel educativo de que se trate.

d) Comprobar, mediante documentación que reúna requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones educativas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, el estímulo únicamente será aplicable por la diferencia no recuperada.

Según el artículo 6.4 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, se releva de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo del CFF (aviso de acreditamiento de estímulos fiscales), tratándose del acreditamiento del importe de estímulos fiscales establecidos en los decretos emitidos por el Ejecutivo Federal, salvo cuando en forma expresa se establezca dicha obligación para un estímulo fiscal en particular.

El estímulo de referencia no será aplicable a los pagos siguientes:

- a) Aquellos que no se destinen directamente a cubrir el costo de la educación del alumno.**
- b) Los que correspondan a cuotas de inscripción o reinscripción.**

Tampoco será aplicable el estímulo de referencia cuando las personas mencionadas, reciban becas o cualquier otro apoyo

económico público o privado para pagar los servicios de enseñanza (colegiaturas), hasta por el monto que cubran dichas becas o apoyos.

Las instituciones educativas deberán separar en el comprobante fiscal digital el monto que corresponda por concepto de enseñanza del alumno (colegiatura).

De acuerdo con el artículo 1.9 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, los pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) deberán realizarse mediante cualquiera de los medios siguientes:

- Cheque nominativo del contribuyente.
- Transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.
- Tarjeta de crédito.
- Tarjeta de débito.
- Tarjeta de servicios.

Según el artículo 1.10 del Decreto del 26 de diciembre de 2013, la cantidad que se podrá disminuir de la base gravable previa, no excederá, por cada una de las personas mencionadas, de los límites anuales de deducción que para cada nivel educativo corresponda, conforme a la tabla siguiente:

<i>Nivel educativo</i>	<i>Límite anual de deducción</i>
Preescolar	\$14,200
Primaria	\$12,900
Secundaria	\$19,900
Profesional técnico	\$17,100
Bachillerato o su equivalente	\$24,500

Cuando los contribuyentes realicen en un mismo ejercicio, por una misma persona, pagos por servicios de enseñanza (colegiaturas) correspondientes a dos niveles educativos distintos, el límite anual de deducción que se podrá disminuir, será el que corresponda al monto mayor de los dos niveles, independientemente de que se trate del nivel que concluyó o el que inició.

5. A la cantidad obtenida de acuerdo con los numerales anteriores (base gravable) se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la LISR, como sigue:

Base gravable

- (-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR
- (=) Excedente del límite inferior
- (x) Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
- (=) Impuesto marginal
- (+) Cuota fija
- (=) Impuesto del ejercicio

6. Contra el impuesto del ejercicio calculado en los términos anteriores se podrán efectuar los acreditamientos que a continuación se mencionan:

- a) El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5o. (ISR pagado en el extranjero), 140 (ISR pagado por la sociedad que distribuye dividendos) y 145, penúltimo párrafo (ISR por ingresos de inmuebles destinados a hospedaje administrados por terceros), de la LISR.

En relación con la determinación del impuesto anual de las personas físicas, es importante considerar lo siguiente:

1. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de ley, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de esta compensación, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.
2. Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en los artículos 96 y 152 de la LISR, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el INPC del mes inmediato anterior al más reciente del periodo entre el INPC del último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1o. de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado tal incremento.

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación de la base gravable del ejercicio de 2022, para obtener el impuesto del mismo ejercicio a cargo de una persona física.

DATOS

□ Utilidad gravable determinada en 2022 por los ingresos obtenidos por actividades profesionales	\$80,000
□ Ingresos acumulables por arrendamiento de inmuebles en el ejercicio de 2022	\$40,000
□ Ingresos acumulables por la adquisición de bienes en el ejercicio de 2022	\$15,000
□ Ingresos por salarios del ejercicio (gravados)	\$80,000
□ Deducciones personales del ejercicio de 2022 (no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 veces el valor anual de la UMA, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo los exentos; en ese límite no entran los gastos médicos derivados de incapacidades, ni las aportaciones complementarias de retiro y voluntarias)	\$19,000
□ Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	\$0

DESARROLLO

1o. Determinación de la base gravable del ejercicio de 2022.

Utilidad gravable determinada en 2022 por los ingresos obtenidos por actividades profesionales	\$80,000
(+) Ingresos por salarios del ejercicio (gravados)	80,000
(+) Ingresos acumulables por arrendamiento de inmuebles en el ejercicio	40,000
(+) Ingresos acumulables por la adquisición de bienes en el ejercicio	15,000
(-) Deducciones personales del ejercicio	<u>19,000</u>
(=) Base gravable previa del ejercicio de 2022	196,000
(-) Estímulo fiscal por el pago de ciertas colegiaturas	<u>0</u>
(=) Base gravable del ejercicio de 2022	<u><u>\$196,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para obtener la base gravable del impuesto anual de una persona física que obtuvo diferentes tipos de ingresos en el ejercicio.

REFERENCIA

Artículo 152.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022 a cargo de una persona física.

- Se determina impuesto a pagar.

DATOS

□ Base gravable del ejercicio de 2022 (véase el caso 1)	\$196,000.00
□ Retenciones del 10% del ISR, efectuadas por personas morales durante el ejercicio	\$18,000.00
□ Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio	\$6,000.00

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto del ejercicio.

Base del ISR	\$196,000.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	160,577.66
(=) Excedente del límite inferior	35,422.34
(x) Por ciento sobre el excedente del límite inferior	21.36%
(=) Impuesto marginal	7,566.21
(+) Cuota fija	17,005.47
(=) Impuesto del ejercicio	<u>\$24,571.68</u>

2o. Determinación del saldo a cargo o a favor del ejercicio de 2022.

Impuesto del ejercicio	\$24,571.68
(-) Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio	6,000.00
(-) Retenciones del 10% del ISR, efectuadas por personas morales durante el ejercicio	18,000.00
(=) ISR por pagar en el ejercicio de 2022	<u>\$571.68</u>

COMENTARIOS

Se muestra el procedimiento para determinar el ISR del ejercicio a cargo de una persona física. Como se observa, en este caso práctico se tuvo importe por pagar, dado que el impuesto determinado fue superior a los acreditamientos que permite la LISR.

TARIFA ANUAL (DOF 11/I/2021) (para 2021)
(Para 2022 se recomienda estar pendiente a la publicación en el DOF)

TARIFA ANUAL

<i>Límite inferior</i> \$	<i>Límite superior</i> \$	<i>Cuota fija</i> \$	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i> %
0.01	7,735.00	0.00	1.92
7,735.01	65,651.07	148.51	6.40
65,651.08	115,375.90	3,855.14	10.88
115,375.91	134,119.41	9,265.20	16.00
134,119.42	160,577.65	12,264.16	17.92
160,577.66	323,862.00	17,005.47	21.36
323,862.01	510,451.00	51,883.01	23.52
510,451.01	974,535.03	95,768.74	30.00
974,535.04	1,299,380.04	234,993.95	32.00
1,299,380.05	3,898,140.12	338,944.34	34.00
3,898,140.13	En adelante	1,222,522.76	35.00

REFERENCIA

Artículo 152.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del impuesto del ejercicio de 2022 a cargo de una persona física.

- Se determina saldo a favor.

DATOS

□ Base gravable del ejercicio de 2022 (véase el caso 1)	\$196,000.00
□ Retenciones del 10% del ISR, efectuadas por personas morales durante el ejercicio	\$21,000.00
□ Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio	\$10,000.00

DESARROLLO

1o. Determinación del impuesto del ejercicio.

Base del ISR	\$196,000.00
(-) Límite inferior de la tarifa del artículo 152 de la LISR (conforme a la tarifa vigente en 2021)	<u>160,577.66</u>
(=) Excedente del límite inferior	35,422.34
(x) Por ciento sobre el excedente del límite inferior	<u>21.36%</u>
(=) Impuesto marginal	7,566.21
(+) Cuota fija	<u>17,005.47</u>
(=) Impuesto del ejercicio	<u><u>\$24,571.68</u></u>

2o. Determinación del saldo a cargo o a favor del ejercicio de 2022.

Impuesto del ejercicio	\$24,571.68
(-) Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio	10,000.00
(-) Retenciones del 10% del ISR, efectuadas por personas morales durante el ejercicio	<u>21,000.00</u>
(=) Saldo a favor en el ejercicio de 2022	<u><u>(\$6,428.32)</u></u>

COMENTARIOS

La variante de este caso con el anterior, es que se obtuvo saldo a favor debido a que el impuesto determinado por el contribuyente fue inferior a los acreditamientos que permite la LISR.

Es importante destacar que en los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de ley, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

REFERENCIA

Artículo 152.